

TAMPEREEN YLIOPISTO

Johtamiskorkeakoulu

Jenni Similä

**YLEISHYÖDYLLISIÄ YHTEISÖJÄ KOSKEVAN ARVONLISÄVEROLAIN-
SÄÄDÄNNÖN MUUTOSMAHDOLLISUUKSIEN ARVIOINTI ERITYISESTI
NUORISOJÄRJESTÖJEN KANNALTA**

Pro Gradu -tutkielma

Vero-oikeus

Tampere 2014

TIIVISTELMÄ

Tampereen yliopisto

Johtamiskorkeakoulu

SIMILÄ, JENNI: Yleishyödyllisiä yhteisöjä koskevan arvonlisäverolainsäädännön muutosmahdollisuuksien arviointi erityisesti nuorisojärjestöjen kannalta

Pro gradu -tutkielma, 104 s., 11 liites.

Vero-oikeus

Toukokuu 2014

Pro gradu tutkielman aiheena on yleishyödyllisiä yhteisöjä koskevan arvonlisäverolainsäädännön muutosmahdollisuuksien arviointi erityisesti nuorisojärjestöjen kannalta.

Suomen yleishyödyllisiä yhteisöjä koskevan arvonlisäverolainsäädännön on katsottu olevan ristiriitainen arvonlisäverodirektiivin kanssa, mistä johtuen Suomen on syytä muuttaa arvonlisäverolakiaan näiltä osin. Tutkimuksen tavoitteena on selvittää, miten arvonlisäverodirektiivi voitaisiin implementoida osaksi kansallista lainsäädäntöä, sekä miten tämä implementointi olisi mahdollista toteuttaa yleishyödyllisten yhteisöjen, ja erityisesti nuorisojärjestöjen, osalta mahdollisimman tarkoituksenmukaisesti.

Yleishyödyllisten yhteisöjen arvonlisäverolainsäädännön mahdollisia sääntelyvaihtoehtoja on tässä tutkimuksessa selvitetty oikeusvertailevalla metodilla. Tutkimuksessa on vertailtu Ruotsin, Tanskan, Itävallan, Viron, Saksan ja Yhdistyneen kuningaskunnan yleishyödyllisten yhteisöjen arvonlisäverotusta koskevaa lainsäädäntöä. Oikeuspoliittinen tutkimusmetodi on ollut merkittävä arvioitaessa implementointimahdollisuuksien vaikutuksia.

Tutkimuksessa on havaittu, että nykymuotoista suhteellisen laajaa verovapautta ei ole mahdollista toteuttaa direktiivin vapautussäännösten nojalla yleishyödyllisten yhteisöjen arvonlisäverotuksessa. Direktiivin vapautussäännökset antavat kuitenkin jäsenvaltioille jonkin verran harkintavaltaa sen tavan valinnassa, jolla säännökset otetaan osaksi kansallista lainsäädäntöä. Tutkimuksen perusteella on todettu, että näiden vapautusten mahdollisimman laajamuotoisella tulkinnalla on tietyin osin mahdollista säilyttää joidenkin yleishyödyllisten yhteisöjen arvonlisäverovapaudet. Lisäksi yleishyödyllisten yhteisöjen arvonlisäverotukseen on mahdollistava vaikuttaa AVL 3 §:n mukaisen vähäisen toiminnan rajan korotuksella.

SISÄLLYS

SISÄLLYS.....	I
LÄHTEET	III
LYHENTEET	XV
OIKEUSTAPAUKSET.....	XVII
1 JOHDANTO	1
1.1 Aiheen taustaa	1
1.2 Tutkimusaiheen rajausta ja kysymyksenasettelu	5
1.3 Tutkimuksen metodologia, lähdeaineisto ja käytetyt käsitteet.....	8
2 YLEISHYÖDYLLISTEN YHTEISÖJEN ARVONLISÄVEROVELVOLLISUUDEN NYKYTILA JA MUUTOSTARPEET	13
2.1 Arvonlisäverovelvollisuus kansallisen lainsäädännön perusteella.....	13
2.2 Arvonlisäverovelvollisuus direktiivin (2006/112/EY) perusteella	18
2.3 Rikkomusmenettely komissio vs. Suomi	20
2.4 Muut muutostarpeet.....	25
3 YLEISHYÖDYLLISTEN YHTEISÖJEN ARVONLISÄVEROVELVOLLISUUS ERÄISSÄ MUISSA EU-MAISSA	29
3.1 Arvonlisäverovelvollisuus Itävallassa	29
3.2 Arvonlisäverovelvollisuus Ruotsissa.....	33
3.2.1 Rikkomusmenettelyt komissio vs. Ruotsi.....	33
3.2.2 Sääntelyn nykytila ja tehdyt muutokset.....	37
3.2.3 Sääntelyyn esitetyt muutokset.....	40
3.3 Arvonlisäverovelvollisuus Tanskassa.....	42
3.4 Arvonlisäverovelvollisuus Virossa	47
3.5 Arvonlisäverovelvollisuus Yhdistyneessä kuningaskunnassa	50
3.5.1 Yleistä yleishyödyllisten yhteisöjen arvonlisäverotuksesta Yhdistyneessä kuningaskunnassa	50
3.5.2 Direktiiviin 132 artiklaan perustuvat verovapaudet arvonlisäverotuksessa	51
3.5.3 Kansalliseen lainsäädäntöön perustuvat verovapaudet arvonlisäverotuksessa.....	55

3.5.3.1 Nuorisojärjestöjen jäsenilleen suorittamat palvelut.....	55
3.5.3.2 Alennettuja verokantoja koskevan poikkeuksen soveltaminen yleishyödyllisille yhteisöille tapahtuviin myynteihin.....	56
3.5.3.3 Arvonlisäverotuksen soveltamisalan ulkopuoliset yleishyödyllisten yhteisöjen saamat mainostulot	58
3.6 Arvonlisäverovelvollisuus Saksassa	59
3.7 Yhteenveto yleishyödyllisten yhteisöjen arvonlisäverotuksesta eräissä EU-maissa.....	62
4 YLEISHYÖDYLLISTEN YHTEISÖJEN ARVONLISÄVEROTUKSEN MUUTOSMAHDOLLISUUDET	66
4.1 Muutosmahdollisuudet oikeudellisten reunaehtojen puitteissa.....	66
4.2 Muutosmahdollisuuksien arvioinnin taustaolettamukset	75
4.2.1 Yleistä verojärjestelmien arvioinnista	75
4.2.2 Nuorisojärjestöjen tulotalous.....	79
4.3 Muutosmahdollisuuksien arviointi.....	82
4.3.1 Muutosten vaikutukset nuorisojärjestöjen toimintaan	82
4.3.2 Muutosten muut vaikutukset.....	91
4.3.2.1 Vaikutukset muihin yleishyödyllisiin yhteisöihin.....	91
4.3.2.2 Vaikutukset veronsaajaan	94
4.3.2.3 Vaikutukset verojärjestelmään	96
5 LOPUKSI	102

LIITTEET

LIITE 1	Vuonna 2013 opetus- ja kulttuuriministeriön vuosiavustusta saaneet valtakunnalliset nuorisojärjestöt ja nuorisotyön palvelujärjestöt
LIITE 2	Vuonna 2013 opetus- ja kulttuuriministeriön vuosiavustusta saaneet nuorisotyötä tekevät järjestöt
LIITE 3	Kyselylomake nuorisojärjestöille

LÄHTEET

Andersen 2011

Andersen, Bo Bloch: ”Sponsorbarn”. Indsamlingsorganisationer og moms. Kandidatafhandling. Aalborg Universitet, Juridisk institut December 2011.

Andersson 2011

Andersson, Edward: Apurahasäätiöt ja tuloverotus. Verotus 3/2011, s. 236–245.

Bogdan 1996

Bogdan, Michael: Jämförande juridik – vad, varför, hur? Teoksessa Suksi, Markku (toim.): Jämförande juridik – vad, varför, hur? Åbo 1996, s. 1–8.

Ervasti 2011

Ervasti, Kaijus: Oikeussosiologia ja oikeuspoliittinen tutkimus osana oikeustiedettä. Oikeustiede – Jurisprudentia XLIV. Suomalaisen lakimiesyhdistyksen vuosikirja 2011. Sastamala 2011, s. 65–132.

Ervasti 2007

Ervasti, Kaijus: Oikeuspoliittinen tutkimus ja oikeuspolitiikka. Oikeus 4/2007, s. 382–388.

Euroopan komissio 2014a

Derogations Schedule – Introduction.
http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/key_documents/table_derogations/vat_index_derogations_en.pdf
(21.4.2014).

Euroopan komissio 2014b

Infringement cases by country – 2008.
http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/infringements/infringement_cases/bycountry/infringements_2008_en.htm (29.4.2014).

Euroopan komissio 2013

Ehdotus. Neuvoston direktiivi yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112/EY muuttamisesta vakioidun arvonlisäveroilmoituksen osalta. COM(2013) 721 final. Bryssel 23.10.2013.

Euroopan komissio 2011a

Europeiska kommissionen, Generaldirektoratet för skatter och tullar, Generaldirektören. Bryssel den 25 mars 2011.
http://momsinstitutet.se/content/documents/eu/overtradelse/Ideella_foreningar-Kommissionens_svar_om_omsattningsgrans.pdf (13.2.2014).

Euroopan komissio 2011b

Euroopan komissio. Algirdas Semeta, Member of the European Commission. Brussels 15.7.2011.
http://momsinstitutet.se/content/documents/eu/overtradelse/CAB14_0715153220_001.pdf (13.2.2014).

Euroopan komissio 2010a

Vihreä kirja Alv:n tulevaisuudesta. Kohti yksinkertaisempaa, vahvempaa ja tehokkaampaa alv-järjestelmää. KOM 2010/695 Lopullinen. Bryssel 1.12.2010.

Euroopan komissio 2010b

Moms – Kommissionen fører traktatbrudssag mod Danmark vedrørende momsfrigørelser. IP/10/90. Lehdistötiedote Bryssel 28.1.2010.
http://europa.eu/rapid/press-release_IP-10-90_da.htm (19.4.2014).

Euroopan komissio 2009

Euroopan komissio jatkaa alv-vapautuksia koskevia rikkomusmenettelyjä Suomea ja Itävaltaa vastaan. IP/09/1453. Lehdistötiedote Bryssel 8.10.2009.
http://europa.eu/rapid/press-release_IP-09-1453_fi.htm (27.8.2013).

Euroopan komissio 2008a

Komissio pyytää Suomelta, Ruotsilta, Tanskalta ja Itävallalta tietoja alv-vapautuksista. IP/09/1032. Lehdistötiedote Bryssel 26.6.2008.
http://europa.eu/rapid/press-release_IP-08-1032_fi.htm (9.1.2014).

Euroopan komissio 2008b

Definitionen av ekonomisk verksamhet, formell underrättelse. Bryssel 26.6.2008, 2008/2002, K(2008) 2794.
http://momsinstitutet.se/content/documents/eu/overtradelse/Ekonomisk_verksamhet_formell_underrattelse.pdf (5.3.2014).

Euroopan komissio 2008c

Definitionen av ideella föreningar, formell underrättelse. Bryssel 26.6.2008, 2007/2311, K(2008) 2803.
http://momsinstitutet.se/content/documents/eu/overtradelse/Ideella_foreningar_formell_underrattelse.pdf (13.2.2014).

Euroopan komissio 1997

Komission tiedonanto yhdistysten ja säätiöiden tukemisesta Euroopassa. KOM (97) 241 lopull. Bryssel 6.6.1997.

Euroopan unionin neuvosto 2013

Neuvoston 3215. istunto. Talous- ja rahoitusasiat. Lehdistötiedote Bryssel, 22.1.2013. http://europa.eu/rapid/press-release_PRES-13-6_fi.htm (4.5.2014).

Euroopan unionin neuvosto 2012

Neuvoston täytäntöönpanopäätös luvan antamisesta Romanianlle ottaa käyttöön yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112/EY 287 artiklasta poikkeava erityistoimenpide. Päätös numero 7009/12, Bryssel 14. maaliskuuta 2012.

Folketinget 2013

Sag nr. 2007/2312 Manglende opfyldelse af forpligtelser i henhold til momssystemdirektivet (momsfritagelse for almenvelgørende foreninger) <http://www.euo.dk/dokumenter/efdomstolen/aabn/aabnanl/2008/2312/> (20.4.2014).

Hartikainen 2014

Hartikainen, Sami: Komission rikkomuskanne 2007/2371. Sähköposti-viesti tekijälle. sami.hartikainen@formin.fi 12.5.2014. Tekijän hallussa.

Hartikainen 2013

Hartikainen, Sami: Komission rikkomuskanne 2007/2371. Sähköposti-viesti tekijälle sami.hartikainen@formin.fi 27.2.2013. Tekijän hallussa.

Hinnerskov – Pedersen – Jørgensen – Harsem 2010

Hinnerskov, Robert; Pedersen, Christian Dalmose; Jørgensen, Lars Lof-tager & Harsem, Mai: Vejledning om momskompensationsordningen ver-sion 2.0. Deloitte & Isobro 22.6.2010.

Hirsjärvi – Remes – Sajavaara 2010

Hirsjärvi, Sirkka; Remes, Pirkko & Sajavaara, Paula: Tutki ja kirjoi-ta.Tammi 2010.

HM Revenue & Customs 2014a

HM Revenue & Customs: VAT for charities and not-for-profit organisa-tions: introduction. <http://www.hmrc.gov.uk/charities/vat/intro.htm> (29.3.2014).

HM Revenue & Customs 2014b

HM Revenue & Customs: VAT treatment of common types of charity in-come. <http://www.hmrc.gov.uk/charities/vat/income.htm> (30.3.2014).

HM Revenue & Customs 2014c

HM Revenue & Customs: How VAT applies to fundraising events. <http://www.hmrc.gov.uk/charities/vat/fundraising.htm> (29.3.2014).

HM Revenue & Customs 2014d

HM Revenue & Customs: Educational and vocational training. HMRC Reference: Notice 701/30, February 2014. http://customs.hmrc.gov.uk/channelsPortalWebApp/channelsPortalWebApp.portal?_nfpb=true&_pageLabel=pageVAT_ShowContent&propertyType=document&id=HMCE_CL_000117 (30.3.2014).

HM Revenue & Customs 2014e

HM Revenue & Customs: VAT reliefs on charity purchases.

<http://www.hmrc.gov.uk/charities/vat/purchases.htm> (31.3.2014).

HM Revenue & Customs 2013a

HM Revenue & Customs: Should I be registered for VAT? HMRC Reference: Notice 700/1 and 700/11 Supplement March 2013.

http://customs.hmrc.gov.uk/channelsPortalWebApp/channelsPortalWebApp.portal?_nfpb=true&_pageLabel=pageVAT_ShowContent&propertyType=document&id=HMCE_CL_000081 (29.3.2014).

HM Revenue & Customs 2013 b

HM Revenue & Customs: Clubs and Associations. HMRC Reference: Notice 701/5, October 2013.

http://customs.hmrc.gov.uk/channelsPortalWebApp/channelsPortalWebApp.portal?_nfpb=true&_pageLabel=pageLibrary_ShowContent&id=HMCE_CL_000116&propertyType=document (31.3.2014).

HM Revenue & Customs 2011a

HM Revenue & Customs: Welfare. HMRC Reference: Notice 701/2, June 2011.

http://customs.hmrc.gov.uk/channelsPortalWebApp/channelsPortalWebApp.portal?_nfpb=true&_pageLabel=pageVAT_ShowContent&id=HMCE_PROD_009852&propertyType=document (30.3.2014).

HM Revenue & Customs 2011b

HM Revenue & Customs: Culture. HMRC Reference: Notice 701/47, August 2011.

http://customs.hmrc.gov.uk/channelsPortalWebApp/channelsPortalWebApp.portal?_nfpb=true&_pageLabel=pageLibrary_PublicNoticesAndInfoSheets&id=HMCE_CL_000119&propertyType=document (30.3.2014).

HM Revenue & Customs 2011c

HM Revenue & Customs: Sport. HMRC Reference: Notice 701/45, August 2011.

http://customs.hmrc.gov.uk/channelsPortalWebApp/channelsPortalWebApp.portal?_nfpb=true&_pageLabel=pageVAT_ShowContent&id=HMCE_CL_000115&propertyType=document (30.3.2014).

HM Revenue & Customs 2011d

HM Revenue & Customs: Youth clubs. HMRC Reference: Notice 701/35, June 2011.

http://customs.hmrc.gov.uk/channelsPortalWebApp/channelsPortalWebApp.portal?_nfpb=true&_pageLabel=pageLibrary_ShowContent&id=HMCE_CL_000853&propertyType=document (30.3.2014).

HM Revenue & Customs 2002

HM Revenue & Customs: Charity advertising and goods connected with collecting donations. HMRC Reference: Notice 701/58, March 2002.
http://customs.hmrc.gov.uk/channelsPortalWebApp/channelsPortalWebApp.portal?_nfpb=true&_pageLabel=pageExcise_ShowContent&id=HMCE_CL_000123&propertyType=document (30.3.2014).

HM Revenue & Customs 2001

HM Revenue & Customs: Single or multiple supplies – How to decide. HMRC Reference VAT Info Sheet 02/01.
http://webarchive.nationalarchives.gov.uk/20110202144320/http://customs.hmrc.gov.uk/channelsPortalWebApp/channelsPortalWebApp.portal?_nfpb=true&_pageLabel=pageLibrary_PublicNoticesAndInfoSheets&propertyType=document&columns=1&id=HMCE_CL_001750 (31.3.2014).

Hokkanen – Johansson – Kallio 2013

Hokkanen, Marja; Johansson, Andreas & Kallio, Mika: Vapautukset arvonnalisäverosta. Teoksessa Hokkanen, Marja (toim.): Arvonnalisäverotus. EU-tuomioistuimen ratkaisut ja niiden tulkinta. Porvoo 2013, s. 170–256.

Husa – Mutanen – Pohjolainen 2008

Husa, Jaakko; Mutanen, Anu & Pohjolainen, Teuvo: Kirjoitetaan juridiikka. Ohjeita oikeustieteellisten kirjallisten töiden laatijoille. Talentum, 2008.

Husa 2010

Husa, Jaakko: Valkoista yksisarvista pyydystämässä vai mörköä paossa – ”oikeaa oikeusvertailua”? *Lakimies* 5/2010, s.700–718.

Husa 1996

Husa, Jaakko: Vertaileva oikeustiede ja voimassaoleva oikeus – Eräitä huomioita valtiosääntöoikeudellisen oikeusvertailun näkökulmasta. Teoksessa Suksi, Markku (toim.): Jämförande juridik – vad, varför, hur? Åbo 1996, s. 83–96.

Indsamlingsorganisationernes Brancheorganisation Isobro 2014

Bestyrelses- og udvalgsberetning 2013–2014. Isobro, April 2014.
http://www.isobro.dk/fileadmin/filer/repr%C3%A6sentantskab/2014/Bestyrelses-_og_udvalgsberetning_2013-2014.pdf (30.4.2014).

Juote 1996

Juote, Taru: Yleishyödyllisten yhteisöjen liiketoiminta arvonnalisäverotuksessa ja sen liityntäkohdat elinkeinoverotukseen. *Verotus* 3/1996, s. 278–283.

Kallio 2014

Kallio, Henripekka: Suomi ei yllättäen olekaan EU:n mallioppilas – tässä syy. Aamulehti 29.4.2014.
<http://www.aamulehti.fi/Kotimaa/1194897611482/artikkeli/suomi+ei+yllattaen+olekaan+eu+n+mallioppilas+tassa+syy.html> (6.5.2014).

Kansalaisyhteiskuntapolitiikan neuvottelukunta 2008

KANE verojaosto. Väliraportti 27.10.2008.
<http://www.kansanvalta.fi/Satellite?blobtable=MungoBlobs&blobcol=url-data&SSURIapptype=BlobServer&SSURIcontainer=Default&SSURIsession=false&blobkey=id&blobheadervalue1=inline;%20filename=V%C3%A4liraportti%203.0%2027102008%20JV%20%20%20PP.pdf&SSURIss-context=Satellite%20Server&blobwhere=1243790774174&blobheader-name1=Content-Disposition&ssbinary=true&blobheader=application/pdf> (10.5.2013)

Kilpailu- ja kuluttajavirasto 2012

EU:n kilpailusäännöt. <http://www.kilpailuvirasto.fi/cgi-bin/suomi.cgi?luku=eyn-kilpailusaannot&sivu=eyn-kilpailusaannot> (14.4.2014).

KPMG Danmark 2013

Værd at vide om momskompensationsordningen – Almennyttige foreninger. Nyhedsbrev 20.8.2013. <http://www.kpmg.com/dk/da/nyheder-og-indsigt/nyheder/tax/sider/vaerd-at-vide-om-momskompensationsordningen-almennyttige-foreninger.aspx> (30.4.2014).

Maksu- ja Tolliamet 2014

Mittetulundusühingule.
<http://www.emta.ee/index.php?id=1364> (26.3.2014).

Myrsky 2014

Myrsky, Matti: Yhdistysten ja säätiöiden verotus. Lakimiesliiton kustannus 2014.

Myrsky 2013a

Myrsky, Matti: Suomen veropolitiikka. Talentum 2013.

Myrsky 2013b

Myrsky, Matti: Millainen on hyvä verojärjestelmä? Verotus 2/2013, s. 131–144.

Myrsky 2007

Myrsky, Matti: Yleishyödyllisten yhteisöjen verotuksen muuttamistarpeista ja –mahdollisuuksista. Teoksessa Andersson, Erward; Kalima, Kai; Viherkenttä, Timo & Vihervuori, Pekka (toim.): In memoriam Kari S. Tikka 1944–2006, Gummerus Kirjapaino Oy 2007, s. 270–283.

Myrsky 2005

Myrsky, Matti: Tulisiko yleishyödyllisten yhteisöjen verotusta muuttaa? Verotus 2005, s. 465–479.

Myrsky 2004

Myrsky, Matti: Yleishyödyllisen yhteisön verotus. WSOY, 2004.

Määttä 2013

Määttä, Kalle: Liittymisperiaate – arvonlisäverotuksen ikuisuusongelma. Verotus 4/2013, s. 366–375.

Niemivuo 1996

Niemivuo, Matti: Lagberedning och rättsjämförelse. Teoksessa Suksi, Markku (toim.): Jämförande juridik – vad, varför, hur? Åbo 1996, s. 73–82.

Niskakangas 2011

Niskakangas, Heikki: Veropolitiikka. Sanoma Pro 2011.

Oikeusministeriö 2007

Säädösehdotusten vaikutusten arviointiohjeet. Oikeusministeriön julkaisu 2007:6.

Ojala 2011

Ojala, Marjo: EU-kilpailuoikeus. Bookwell Oy, 2011.

Opetus- ja kulttuuriministeriö 2014a

OKM – Nuorisotyön valtakunnalliset kehittämis- ja palvelukeskukset.
http://www.minedu.fi/OPM/Nuoriso/nuorisotyoen_kohteet_ja_rahoitus/kehittamis_ja_palvelukeskukset/?lang=fi . (6.5.2014).

Opetus- ja kulttuuriministeriö 2014b

OKM – Valtakunnallisten nuorisojärjestöjen ja nuorisotyön palvelujärjestöjen sekä muiden nuorisotyötä harjoittavien järjestöjen vuosiavustukset.
http://www.minedu.fi/OPM/Nuoriso/nuorisotyoen_avustukset/valtakunnallisten_nuorisojarjestoejen_ja_nuorisotyoen_palvelujarjestoejen_vuosiavustukset_sekae_muiden_nuorisotyoeae_harjoittavien_jarjestoejen_vuosiavustukset?lang=fi (14.5.2014).

Opetus- ja kulttuuriministeriö 2012.

Lapsi- ja nuorisopolitiikan kehittämisohjelma 2012–2015. Opetus- ja kulttuuriministeriön julkaisuja 2012:6.

Patentti- ja rekisterihallitus 2014a

Yhdistysrekisteri.
<http://www.prh.fi/fi/yhdistysrekisteri.html> (11.1.2014).

Patentti- ja rekisterihallitus 2014b

Säätiörekisteri.

<http://www.prh.fi/fi/saatiorekisteri.html> (11.1.2014).

Pelastusarmeija 2014

Toimitusehdot. <http://pelastusarmeija.aishop.fi/toimitusehdot/> (14.5.2014).

Perälä & Perälä 2006

Perälä, Samuli & Perälä Johanna: Yhdistyksen ja säätiön talous, kirjanpito ja verotus. Sanoma Pro, 2006.

Regeringskansliet 2011a

Regeringskansliet, Finansdepartementet, Finansministern 20.1.2011, Fi2011/414. Ansökan om särskilt bemyndigande enligt artikel 395 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt.

http://momsinstitutet.se/content/documents/eu/overtradelse/Ideella_foreningar-Ansokan_om_omsattningsgrans.pdf (13.2.2014).

Regeringskansliet 2011b

Regeringskansliet, Finansdepartementet, Finansministern 9.6.2011, Fi2011/2781. Brev från Sverige (Borg).

<http://momsinstitutet.se/eu/overtradelseforfaranden/> (13.2.2014).

Regeringskansliet 2011c

Regeringskansliet, Finansdepartementet, Skatte- och tullavdelningen 20.12.2011, Fi2011/2781. Brev från Sverige (Classon).

http://momsinstitutet.se/content/documents/eu/overtradelse/Brev%20Fi2011_2781.pdf (13.2.2014).

Regeringskansliet 2009

Regeringskansliet, Finansdepartementet. Mervärdesskatt för den ideella sektorn, m.m. Ds 2009:58.

<http://www.regeringen.se/content/1/c6/13/47/95/602d4180.pdf> (11.3.2014).

Regeringskansliet 2008a

Regeringskansliet, Finansdepartementet, Skatte- och tullavdelningen 9.10.2008, Fi2008/4218. Svar på formell underrättelse angående definitionen av beskattningsbar person.

http://momsinstitutet.se/content/documents/eu/overtradelse/Ekonomisk_verksamhet_svar.pdf (10.3.2014).

Regeringskansliet 2008b

Regeringskansliet, Finansdepartementet, Skatte- och tullavdelningen
9.10.2008, Fi2008/4219. Svar på formell underrättelse angående mervärdesskatt för ideella föreningar och registrerade trossamfund.
http://momsinstitutet.se/content/documents/eu/overtradelse/Ideella_foreningar_svar_formell_underrattelse.pdf (13.2.2013).

Rehbinder 2007

Rehbinder Maria: Skattelagstiftningen och EU:s konkurrensregler – när är skattestöd förenliga med den gemensamma marknaden? Teoksessa Andersson, Erward; Kalima, Kai; Viherkenttä, Timo & Vihervuori, Pekka (toim.): In memoriam Kari S. Tikka 1944–2006, Gummerus Kirjapaino Oy 2007, s. 368–380.

Salomaa – Jokinen – Puustinen

Salomaa, Petri; Jokinen Miika & Puustien, Tarmo: Yleishyödyllisten yhteisöjen verokohtelu saattaa muuttua. Tilisanomat 3/2012, 26–29.

Schule.at 2014

Österreichisches Schulportal. Rechnungswesen. Umsatzsteuer.
<http://www.schule.at/portale/rechnungswesen/detail/umsatzsteuer.html>
(13.1.2014).

Skat 2014

Den juridiske vejledning 2014-1.
<https://www.skat.dk/SKAT.aspx?oId=124&vId=209219> (20.4.2014).

Skatteministeriet 2010

Notat til Folketingets Europaudvalg og Skatteudvalg ombegrundet udtalelse vedrørende fritagelsesbestemmelserne i momslovens § 13, stk. 1, nr. 18, 19 og 22. Alm. del (09) – bilag 314 af 7. april 2010.
<http://www.euo.dk/upload/application/pdf/c099ccbc/2010Alm314.pdf?download=1> (11.4.2014).

Skatteministeriet 2008

Notat til Folketingets Europaudvalg og Skatteudvalg om åbningsskrivelse vedrørende fritagelsesbestemmelserne i momslovens § 13, stk. 1, nr. 18, 19 og 22. Alm. del (072) – bilag 409 af 29. august 2008.
<http://www.euo.dk/upload/application/pdf/50088a07/20072bilag409.pdf?download=1> (11.4.2014).

Skatteverket 2014

Skatteregler för ideella föreningar. Med information om Inkomstdeklaration 3. Beskattningsår 2013. SKV 324 utgåva 21.

Steuertipps.de 2014

Gesamtumsatz. <http://www.steuertipps.de/lexikon/g/gesamtumsatz>
(21.4.2014).

Suomen virallinen tilasto (SVT) 2014

Yritysrekisterin vuositilasto [verkkojulkaisu]. ISSN=1798-6124. Helsinki: Tilastokeskus. <http://tilastokeskus.fi/til/syr/> (14.5.2014).

Söderlund 2009

Söderlund, Seppo: Oikeus ja kohtuus verotuksessa. Oikeustieteellinen tutkimus verovelvollisen oikeudesta ja viranomaisen velvollisuudesta myöntää harkinnanvaraisia veronhuojennuksia. Talentum, 2009.

Talari 2010

Talari, Pekka T.: Yhdistykset, säätiöt ja verotus. Käsikirja yleishyödyllisten yhteisöjen verotuksesta. Edita Publishing, 2010.

Toimenpidealoite 54/2013 vp

Arvonlisäverovelvollisuuden alarajan tarkistaminen. TPA 54/2013 vp – Pia Kauma /kok ym.

Udenrigsministeriet 2014

Verserende traktatkrænkelsessager pr. 01.04.2014.
<http://um.dk/da/~media/UM/Danish-site/Documents/Politik-og-diplomati/EU/Traktatkraenkelsessager/Verserende%20traktatkrnkelsessager%20pr%20%20010414.pdf> (20.4.2014).

Ulkoasiainministeriö 2013a

Vastaus komission kirjeeseen 8.2.2013/121907-167931 koskien rikkomusmenettelyä 2007/2371; Tiettyjen yleishyödyllisten toimintojen alv-vapautukset. Ulkoasiainministeriö OIK-30 EU-tuomioistuinasiat 28.3.2013. Ei julkaistu, tekijän hallussa.

Ulkoasiainministeriö 2013b

Vastaus komission lisätietopyyntöön 17.10.2013 koskien rikkomusmenettelyä 2007/2371; Tiettyjen yleishyödyllisten toimintojen alv-vapautukset. Ulkoasiainministeriö OIK-30 EU-tuomioistuinasiat 9.12.2013. Ei julkaistu, tekijän hallussa.

Ulkoasiainministeriö 2012

Suomen hallituksen toimet EU-tuomioistuinasioissa ja EU-rikkomusasioissa 1.1.–31.12.2011. Eurooppatiedotuksen julkaisuja 124/2012.

Ulkoasiainministeriö 2011

Tuomioistuinnuistio 11.5.2011. EU-ministerivaliokunta, kirjallinen menettely 11.–13.5.2011. http://valtioneuvosto.fi/tiedostot/julkinen/eu-minvat/2011/0512yleishyodylliset_yhteisot_EU-minva.pdf (13.5.2014).

Ulkoasiainministeriö 2010

Suomen hallituksen toimet EU-tuomioistuinasioissa ja EU-rikkomusasioissa 1.1.–31.12.2009. Eurooppatiedotuksen julkaisuja 124/2010.

Ulkoasiainministeriö 2008

Tuomioistuinmuistio 20.8.2008. EU-ministerivaliokunta, kirjallinen menettely 21.–22.8.2008. <http://valtioneuvosto.fi/tiedostot/julkinen/eu-minvat/2008/20080822/yleishyodylliset.pdf> (13.5.2014).

Valtioneuvosto 2007

Valtioneuvoston periaatepäätös kansalaisjärjestöjen toimintaedellytysten edistämisestä. 8.3.2007.

Valtiovarainministeriö 2013

Elinkeinoverotuksen asiantuntijatyöryhmän muistio. Valtiovarainministeriön julkaisuja 16/2013. Juvenes Print – Suomen Yliopistopaino Oy 2013.

Valtiovarainministeriö 2010

Verotuksen kehittämistyöryhmän väliraportti. Valtiovarainministeriön julkaisuja 35/2010. Helsinki 2010.

Valtiovarainministeriö 2009

Yleishyödyllisten yhteisöjen verotusta selvittäneen työryhmän muistio. Toimenpide-ehdotuksia yleishyödyllisten yhteisöjen verotukseen liittyvien ongelmakohtien korjaamiseksi. Valtiovarainministeriön julkaisuja 31/2009. Edita Prima, 2009.

Verohallinto 2013

Verohallinnon ohje 17.6.2013. Arvonlisäveron alarajahuojennus. Dnro A52/200/2013.

Verohallinto 2007

Verohallinnon ohje 30.4.2007. Verotusohje yleishyödyllisille yhteisöille ja säätiöille. Dnro 384/349/2007.

Virtanen 2007

Virtanen, Petri: Arviointi. Arviointitiedon luonne, tuottaminen ja hyödyntäminen. Edita 2007.

VNT 2/2011

Valtioneuvoston tiedonanto Eduskunnalle 22.6.2011 nimitetyn pääministeri Jyrki Kataisen hallituksen ohjelmasta. [http://www.eduskunta.fi/triphom/bin/thw/?\\${APPL}=akirjat&\\${BASE}=akirjat&\\${THWIDS}=0.21/1358278041_517234&\\${TRIPPIFE}=PDF.pdf](http://www.eduskunta.fi/triphom/bin/thw/?${APPL}=akirjat&${BASE}=akirjat&${THWIDS}=0.21/1358278041_517234&${TRIPPIFE}=PDF.pdf) (10.5.2013).

Yle Uutiset 2013

Linnanmäki – veroparatiisi keskellä Helsinkiä. Julkaistu 18.3.2013 klo 13:54, päivitetty klo 14:34. http://yle.fi/uutiset/linnanmaki_-_veroparatiisi_keskella_helsinki/6542462 (28.8.2013).

Äärilä – Nyrhinen 2013

Äärilä, Leena & Nyrhinen, Ritva: Arvonlisäverotus käytännössä. Sanoma-Pro elektroninen aineisto, 2013.

LYHENTEET

AO	Abgabeordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 1. Oktober 2002 (BGBl. I S. 3866; 2003 I S. 61), die zuletzt durch Artikel 13 des Gesetzes vom 18. Dezember 2013 (BGBl. I S. 4318) geändert worden ist (Saksa)
art	artikla
arvonlisäverodirektiivi	Neuvoston direktiivi 2006/112/EY yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä, annettu 28 päivänä marraskuuta 2006
AVL	arvonlisäverolaki 1501/1993
BFH	Bundesfinanzhof (Saksa)
BAO	Bundesgesetz über allgemeine Bestimmungen und das Verfahren für die von den Abgabenbehörden des Bundes, der Länder und Gemeinden verwalteten Abgaben (BGBl. Nr. 194/1961, Bundesabgabeordnung) (Itävalta)
Ds	Departementsserien (Ruotsi)
HMRC	HM Revenue & Customs (Yhdistynyt kuningaskunta)
IL	inkomstskattelag (1999:1229) (Ruotsi)
KMS	Käibemaksuseadus (RT I 2003, 83, 554) (Viro)
KHO	korkein hallinto-oikeus
LL	Bekendtgørelse af lov om påligningen af indkomstskat til staten (ligningsloven) (LBK nr 405 af 22/04/2013 Gældende) (Tanska)
ML	mervärdesskattelag (1994:200) (Ruotsi)
MomsL	Bekendtgørelse af lov om merværdiavgift (momsloven) (LBK nr 106 af 23/01/2013 Gældende) (Tanska)
Nuorisol	nuorisolaki 72/2006
OKM	opetus- ja kulttuuriministeriö
PL	perustuslaki 731/1999

SOU	Statens offentliga utredningar (Ruotsi)
Sätiöl	sätiölaki 109/1930
TVL	tulooverolaki 1535/1992
VATA	Value Added Tax Act (1994, chapter 23) (Yhdistynyt kuningaskunta)
VNT	valtioneuvooston tiedonanto
UStAE	Umsatzsteueranwendungserlass
UStG	Umsatzsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 21. Februar 2005 (BGBl. I S.386), das zuletzt durch Artikel Artikel 4 des Gesetzes vom 18. Dezember 2013 (BGBl. I S. 4318) geändert worden ist (Saksa)
ÖUStG	Bundesgesetz über die Besteuerung der Umsätze (Nr. 663/1994 ”Umsatzsteuergesetz 1994”) (Itävalta)
YhdL	yhdistyslaki 503/1989

OIKEUSTAPAUKSET

C-151/13 *Le Rayon d'Or*

C-495/12 *The Bridport and West Dorset Golf Club*

C-319/12 *MDDP*

C-392/11 *Field Fisher Waterhouse LLP*

C-174/11 *Zimmermann*

C-267/08 *SPÖ Landesorganisation Kärnten*

C-498/03 *Kingscrest Associates Ltd & Montecello Ltd*

C-174/00 *Kennemer Golf & Country Club*

C-149/97 *The Institute of the Motor Industry*

T-14/68, *Walt Wilhelm*

KHO 2013:200

KHO 2013:19

KHO 2008:84

KHO 1997:26

KHO 15.3.1999/430

BFH V R 54/09, 5.8.2010

BFH V R 69/96, 11.10.2007

BFH V R 27/04 9.8.2007

1 JOHDANTO

1.1 Aiheen taustaa

Yleishyödyllisistä yhteisöistä puhuttaessa tarkoitetaan yleiskielessä lähinnä aatteellisia yhdistyksiä ja erilaisia säätiöitä. Patentti- ja rekisterihallituksen ylläpitämässä yhdistysrekisterissä on tällä hetkellä rekisteröitynä 135 000 yhdistystä¹ ja säätiörekisterissä noin 2800 säätiötä². Lukumääräisesti arvioituna kyseessä on siis laaja joukko erilaisia toimijoita. Näihin rekistereihin kuuluu esimerkiksi apurahoja jakavia sekä toiminnallisia säätiöitä, poliittisia puolueita, nuoriso- ja kulttuurijärjestöjä, urheiluseuroja sekä muita aatteellisia yhdistyksiä.

Suomessa kolmannen sektorin toimijoiden määrä on suuri, ja esimerkiksi erilaiset nuoriso- ja vapaa-ajanpalvelut ovat usein aatteellisten yhdistysten tuottamia. Erilaisten kansalaisjärjestöjen toiminnalla on merkitystä yhteisöllisyyden, kansalaiskasvatuksen ja yksilöiden vaikutusmahdollisuuksien lisäämisessä. Kansalaisjärjestöjen ja muiden yleishyödyllisten yhteisöjen toiminnan on katsottu lisäävän kansalaisten hyvinvointia siinä määrin, että julkinen valta on pyrkinyt tukemaan näitä toimijoita eri tavoin.³ Kansalaisjärjestöjen toimintaedellytykset on turvattu Valtioneuvoston periaatepäätöksessä kansalaisjärjestöjen toimintaedellytysten edistämisestä⁴.

Julkinen valta tukee yleishyödyllisten yhteisöjen toimintaa paitsi suurin taloudellisin avustuksin, myös esimerkiksi verohuojennusten kautta⁵. Yleishyödyllisten yhteisöjen on katsottu toiminnallaan hyödyttävän yhteiskunnan tarpeita siinä määrin, että niiden toimintaa verotetaan kevyemmin kuin muita yhteisöjä tai esimerkiksi yhtiöitä. Yleishyödyllisille yhteisöille on verotuksessa säädetty tiettyjä verohelpotuksia, mikä tarkoittaa yksinkertaistetusti sitä, etteivät yleishyödylliset yhteisöt ole saamistaan tuloista samassa määrin verovelvollisia kuin muut toiminnastaan tuloa saavat yhteisöt. Yleis-

¹ Patentti- ja rekisterihallitus 2014a, <<http://www.prh.fi/fi/yhdistysrekisteri.html>>.

² Patentti- ja rekisterihallitus 2014b, <<http://www.prh.fi/fi/saatiorekisteri.html>>.

³ Valtiovarainministeriö 2009, s. 15–17.

⁴ Valtioneuvosto 2007.

⁵ ks. esim. Myrsky 2014, s.432.

hyödyllisten yhteisöjen verotus on muita yhteisömuotoja kevyempää niin tulo-, arvonlisä-, kuin esimerkiksi kiinteistöverotuksessakin. Yleishyödyllinen yhteisö voi olla tulostaan joko kokonaan tai osittain verovapaa⁶.

Suomalaisessa lainsäädännössä yleishyödyllisten yhteisöjen arvonlisäverovelvollisuus on määritelty arvonlisäverolain (1501/1993, AVL) 4 §:ssä, jonka mukaan yleishyödylliset yhteisöt ovat arvonlisäverovelvollisia vain elinkeinotoiminnan muodossa tapahtuvista myynneistään. Yleishyödyllisten yhteisöjen arvonlisäverovelvollisuus on AVL 4 §:ssä kytketty tuloverolain (1553/1992, TVL) 22 §:n yleishyödyllisyyden ja 23 §:n yleishyödyllisen yhteisön tuloverovelvollisuuden määritelmiin. Yleishyödyllisten yhteisöjen arvonlisä- ja tuloverotuksen yhteys juontaa juurensa liikevaihtoverotuksen ajalta, kun verotuskohtelu liikevaihtoverotuksessa kytkettiin tuloverotukseen käsitteiden yhtenäistämiseksi ja verotuksen yksinkertaistamiseksi⁷. Nykyisin verolajien välillä ei pääsääntöisesti ole tällaisia suoria kytkentöjä, vaan verovelvollisuus eri verolajeissa määräytyy itsenäisesti, vaikka yhdenmukaisia käytäntöjä verolajien väliltä onkin mahdollista löytää.

Euroopan unionissa arvonlisäverotus on harmonisoitu arvonlisäverodirektiivillä (2006/112/EY). Direktiivissä tietyt toiminnot, kuten esimerkiksi sosiaali- ja terveystalvet sekä postipalvelut on vapautettu arvonlisäverosta. Direktiivissä ei kuitenkaan ole mainintaa siitä, että palvelut voitaisiin vapauttaa arvonlisäverosta niiden tuottajan tuloverotusstatuksen perusteella. Käytännössä Suomen arvonlisäverolaki yleishyödyllisten yhteisöjen osalta siis suo näille yhteisöille laajemman vapautuksen arvonlisäverosta kuin direktiivin nojalla olisi mahdollista. Arvonlisäverodirektiivin puutteelliseen implementointiin on kiinnitetty huomiota myös Euroopan komissiossa, joka on käynnistänyt Suomea vastaan rikkomusmenettelyn asiassa (asianumero 2007/2371). Komissio käynnisti samoihin aikoihin rikkomusmenettelyt Ruotsia, Tanskaa ja Itävaltaa vastaan koskien arvonlisäverodirektiivin implementointia yleishyödyllisten yhteisöjen osalta.⁸

Vuonna 2007 alkanut rikkomusmenettely on edelleenkin kesken, ja komissio on pyytänyt Suomelta asiassa useasti tarkentavia lisätietoja. Mikäli komissio katsoo, että näiden annettujen lisätietojen perusteella Suomen arvonlisäverolainsäädäntö ei vastaa direktii-

⁶ Myrsky 2005, s. 465.

⁷ Myrsky 2005, s. 472.

⁸ Euroopan komissio 2008a.

vin sisältöä, on komissiolla mahdollisuus nostaa Suomea vastaan kanne Euroopan unionin tuomioistuimessa. Koska AVL 4 §:n osalta Suomella ei liene näytystä sellaista oikeuskäytäntöä tai muuta ohjeistusta, joka osoittaisi lainsäädännön tosiasiallisesti vastaavan direktiivin sisältöä, tulee Suomen lähivuosina valmistautua muuttamaan arvonlisäverolainsäädäntöään yleishyödyllisten yhteisöjen osalta. Rikkomusmenettelyä on käsitelty tarkemmin tämän tutkimuksen luvussa 2.3.

Komission käynnistämän rikkomusmenettelyn ohella yleishyödyllisten yhteisöjen arvonlisäverotusta koskien on esitetty muitakin muutostarpeita liittyen esimerkiksi järjestelmän ennustettavuuteen. Muutostarpeita ei suinkaan vähennä se, että yhteiskunta on muuttunut yleishyödyllisten yhteisöjen verotusta koskevien verolakien säätämisen jälkeen siten, että yleishyödyllisten yhteisöjen toiminnan taloudellisen merkityksen voi sanoa jopa kasvaneen. Julkisen sektorin supistaessa omaa palvelutuotantoaan on kolmannelle sektorille syntynyt merkittävä rooli aiemmin julkisten palveluiden tuottajana muun muassa sosiaalipalveluiden alalla. Toisaalta esimerkiksi perinteisesti yleishyödyllisten yhteisöjen toimintaan kuuluneiden harrastus- ja vapaa-ajan palveluiden tuottajiksi on viime aikoina tullut runsaasti myös yksityisiä toimijoita. Yleishyödyllisten yhteisöjen perinteinen toimiala on monilta osin muuttunut kilpailulliseksi, jolloin myös kilpailuneutraliteetin toteutumista arvonlisäverotuksessa on arvioitava AVL 4 §:n sanamuotoa laajemmin.

Yleishyödyllisillä yhteisöillä on ollut verotuksellinen erityisasema aina Suomen itsenäisyyden alkua ajoista lähtien⁹. Yleishyödyllisten yhteisöjen erilaisia verohelpotuksia on myös kritisoitu ajoittain¹⁰. Yleishyödyllisten yhteisöjen erilaisia verovapauksia on kuitenkin myös perusteltu monilla tavoin, sillä yleishyödyllisten yhteisöjen on katsottu lisäävän yhteiskunnan kokonaishyvintä enemmän kuin menetetyistä verotuloista aiheutuu haittaa. Suomessa vallitsee myös suhteellisen laaja ymmärrys siitä, että yhteiskunnan tulee tukea yleishyödyllisiä tehtäviä hoitavia yhteisöjä.¹¹ Yleishyödyllisten yhteisöjen verotusta koskevan lainsäädännön kehityshistorian nojalla on perusteltua olettaa, ettei lainsäätäjällä ole kovin suurta intressiä tiukentaa yleishyödyllisten yhteisöjen

⁹ Kansalaisyhteiskuntapolitiikan neuvottelukunta 2008, s. 6.

¹⁰ ks. esim. Yle Uutiset 2013 <http://yle.fi/uutiset/linnanmaki_-_veroparatiisi_keskella_helsinkia/6542462>.

¹¹ Myrsky 2005, s. 478.

verotusta.¹² Tämä yhteisymmärrys näkyy myös siinä, että reilun 20 vuoden aikana tehdystä erilaisista yleishyödyllisten yhteisöjen verotusta tiukentavista esityksistä ei yhtäkään ole toteutettu¹³. Nämä yhteisöjen verotusta koskevat tiukennusehdotukset ovat kuitenkin koskeneet tuloverotusta ja ovat siten olleet Suomen kansallisen määräysvallan piirissä. Kuten aiemmin todettua, on arvonlisäverotus direktiiviin perustuvaa ja Suomen lainsäädännön on katsottu olevan ristiriidassa sen kanssa, joten yleishyödyllisten yhteisöjen arvonlisäverotuksen osalta muutokset myös kansallisessa lainsäädännössä tullevat ajankohtaisiksi lähivuosina.

Yleishyödyllisten yhteisöjen toiminnan tukeminen ei ole ainoastaan historiallinen tahtotila, vaan se on ollut poliittisen päätöksenteon intressissä koko 2000-luvun ajan. Suorien julkisten tukien lisääminen ei kuitenkaan ole juuri ollut mahdollista taloudellisista rajoitteista johtuen, joten yhteisöjen toiminnan tukemiseksi on pyritty löytämään muita keinoja. Esimerkiksi Kataisen hallitusohjelmassa linjataan hallitusohjelmakaudella kansalaisjärjestöjen toimintaedellytyksiä vahvistettavan ja resursointia parannettavan, mikä pitää sisällään myös yleishyödyllisten yhteisöjen verovapauksien selkeyttämisen¹⁴. Ottamatta kantaa rikkomusmenettelyn etenemiseen EU:ssa, on hallitus myös ohjelmassaan linjannut toimivansa yleishyödyllisten yhteisöjen verovapauden säilyttämisessä nykyisessä laajuudessaan¹⁵.

Yleishyödyllisten yhteisöjen arvonlisäverojärjestelmä muodostaa mielenkiintoisen asetelman: järjestelmään kohdistuu yhtäaikaaisesti sekä muutospaineita että halu pitää järjestelmä mahdollisimman muuttumattomana. Järjestelmään on odotettavissa muutoksia ennemmin tai myöhemmin, joten mahdollisimman hyvän lainsäädäntötyön varmistamiseksi näitä muutoksia ja niiden vaikutuksia on syytä arvioida jo etukäteen. Lainsäädännön vaikutusten etukäteisarviointia edellytetään myös valtioneuvoston asiasta antamissa ohjeissa¹⁶. Tämä tutkimus vastaa osaltaan tähän tarpeeseen.

¹² Myrsky 2005, s. 466–467.

¹³ Myrsky 2007, s. 276.

¹⁴ VNT 2/2011, s. 24.

¹⁵ VNT 2/2011, s. 12.

¹⁶ Oikeusministeriö 2007.

1.2 Tutkimusaiheen rajausta ja kysymyksenasettelu

Tutkimuksen kohteena on yleishyödyllisten yhteisöjen arvonlisäverovelvollisuus. Tutkimus keskittyy nimenomaisesti yleishyödyllisiä yhteisöjä koskevaan arvonlisäverotuksen erityislainsäädäntöön, ja näin ollen tutkimuksessa ei tarkastella verovelvollisuutta yhteisöhankeoista AVL 26 c §:n tarkoittamalla tavalla tai tavaroiden maahantuontia koskevaa verovelvollisuutta (AVL 86 b §). Yleishyödyllisillä yhteisöillä tarkoitetaan tässä tutkimuksessa niitä yhteisöjä, joita on TVL 22 §:n perusteella pidettävä yleishyödyllisinä yhteisöinä. Vaikka lainsäädännön nojalla yleishyödyllisinä yhteisöinä voidaan pitää periaatteessa mitä tahansa yhteisömuotoista yleishyödyllistä toimijaa¹⁷, ovat tämän tutkimuksen kohteena erityisesti aatteelliset yhdistykset ja säätiöt, joiden toimintaa on niitä koskevien erityislakien perusteella pidettävä yleishyödyllisenä (ks. esim. YhdL 5 § ja SäätiöL 8 a§). Toiminnan perusluonteen mukaisesti näiden toimintaa pidetään pääasiassa yleishyödyllisenä myös verotuksessa¹⁸.

Kansallisen lainsäädännön muuttaminen arvonlisädirektiivin mukaiseksi tulee vaikuttaa eri tavoin erilaisiin järjestöihin. Mikäli arvonlisäverodirektiivi implementoitaisiin sellaisenaan ja yleishyödyllisten yhteisöjen toiminta muuttuisi lähtökohtaisesti arvonlisäverolliseksi, ei tällä kuitenkaan olisi yhtä suurta vaikutusta kaikkien järjestöjen toimintaan. Esimerkiksi sosiaali- ja terveystalvet sekä liikuntatalvet voittoa tavoittelemattomien yhteisöjen tuottamina on säädetty arvonlisäverodirektiivillä arvonlisäverotomiksi¹⁹, joten kansallisen arvonlisäverokohtelun tiukentumisella ei liene odotettavissa suurta merkitystä sosiaali- ja terveystalven järjestöjen tai liikuntajärjestöjen toiminnan arvonlisäverokohteluun. Erityisen keskeinen merkitys arvonlisäverolainsäädännön muutoksilla tulee olemaan niille järjestöille, joiden pääasialliseen toimintaan ei sovellu arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan vapautussäännökset. Tällaisia järjestöjä ovat esimerkiksi erilaiset nuorisöjärjestöt.

¹⁷ Ks. esim. KHO 2013:19, jossa yleishyödyllisenä yhteisönä pidettiin osakeyhtiömuotoista ammattikorkeakoulua.

¹⁸ Yhteisön yleishyödyllisyys verotuksessa ratkaistaan kuitenkin vuosittain normaalin verotuksen yhteydessä kokonaisharkinnan pohjalta, ks. esim. Söderlund 2009, s. 89.

¹⁹ 2006/112/EY 132 art. 1 kohta c-, g-, ja m- alakohdat.

Arvonlisäverolainsäädännön muutospaineisiin on kiinnitetty huomiota myös valtioneuvoston lapsi- ja nuorisopolitiisessa kehittämisohjelmassa, jonka mukaan toimenpiteen 2.4 ”Kansalaisjärjestöt” alataivoitteen valtakunnallisessa toteutuksessa:

”Seurataan EU-komission valmisteleman alv-uudistuksen merkitystä kansalaisjärjestöjen toimintaedellytyksiin ja tiivistetään yhteistyötä liikunta- ja nuorisotoimialan kesken mahdollisen uudistuksen vaikutusten arvioinnissa ja jatkokäsittelyssä.”²⁰

Tutkimuksen tavoitteena on osaltaan vastata yllä esitettyyn lapsi- ja nuorisopolitiikan kehittämisohjelman tavoitteeseen. Lapsi- ja nuorisopolitiikan kehittämisohjelmasta ei käy ilmi, mitä komission valmistelemaa muutosta ohjelman toimenpiteellä tarkalleen tarkoitetaan, mutta rikkomusmenettelyn etenemisen seuraamisen voinee nähdä osana tätä muutoksen seuranta. Lisäksi muutoksen seurannassa on huomioitava myös muut EU:ssa vireillä olevat arvonlisäverotuksen kehittämistä koskevat hankkeet, kuten komission vihreä kirja Alv:n tulevaisuudesta²¹. Jotta direktiivin implementoinnin vaatimat muutokset voitaisiin Suomessa toteuttaa järjestöjen kannalta tarkoituksenmukaisesti, on muutosehdotuksien vaikutuksia syytä arvioida jo etukäteen ennen lopullista päätöksentekoa. Lapsi- ja nuorisopolitiikan kehittämisohjelman toimenpidekirjauksesta huolimatta liikuntajärjestöjen arvonlisäverotus ei ole tämän tutkimuksen kohteena. Kuten aiemmin todettua, ei arvonlisäverolainsäädännön muuttaminen direktiivin mukaiseksi vaikuta olennaisesti liikuntajärjestöjen toimintaedellytyksiin, sillä niiden palveluiden myynnit säilyisivät muutoksen toteuttamistavasta huolimatta direktiivin mukaisesti arvonlisäverottomina.²²

Erityisenä näkökulmana tutkimuksessa on sen selvittäminen, millaisia vaikutuksia AVL:n muuttamisella direktiivin mukaiseksi olisi nuorisojärjestöjen taloudellisiin toimintaedellytyksiin. Nuorisojärjestöt on valittu tutkimuksen erityisnäkökulmaksi siitä

²⁰ Opetus- ja kulttuuriministeriö 2012, s. 22.

²¹ Euroopan komissio 2010a.

²² Tällä hetkellä on kuitenkin mahdollista, että osa liikuntajärjestöjen palveluiden ja tavaroiden myynnistä koostuu sellaisista tuloista, joita ei ole pidettävä direktiivin mukaisina liikuntapalveluina, mutta jotka ovat arvonlisäverottomia kansallisen lainsäädännön nojalla siksi, että toiminnan ei katsota tapahtuvan elinkeinotoiminnan muodossa. Mikäli palveluiden ja tavaroiden myynti tapahtuu osana liikuntajärjestön varainhankintakampanjaa, säilyisi se direktiivin mukaankin verottomana 132 artiklan o-kohdan nojalla. Luonnollisesti myös liikuntajärjestöjen arvonlisäverovelvollisuus voi muuttua, mikäli direktiivin verovapautta koskevia säännöksiä muutetaan EU-tasolla. Koska direktiivillä itsessään ei sen nykymuodossaan voi katsoa olevan juuri merkitystä liikuntajärjestöjen pääasiallisen toiminnan kannalta, on liikuntajärjestöt rajattu tutkimuksen ulkopuolelle.

syystä, että niiden pääasiallisen toiminnan arvonlisäverottomuudelle ei ole suoraan löydettävissä perusteita arvonlisäverodirektiivistä. Tässä tutkimuksessa nuorisojärjestöinä pidetään niin yhdistyslain mukaisia aatteellisia yhdistyksiä kuin säätiölain mukaisia säätiöitä. Koska järjestökenttä on hyvin laaja, on tarkastelun kohteeksi valittu opetus- ja kulttuuriministeriön valtakunnallisten nuorisojärjestöjen vuosiavustuksia saavat tahot, sillä niiden perusteella voidaan saada valtakunnallisesti kattava kuva arvonlisäverotuksen merkityksestä nuorisojärjestöjen toiminnalle. Valtakunnallisten nuorisojärjestöjen käsitettä on avattu tarkemmin myöhemmin nuorisojärjestöjen tulotaloutta käsittelevässä luvussa 4.2.2. Lisäksi on syytä huomioda se, että käytännössä pienimpien yleishyödyllisten yhteisöjen toiminta jäisi arvonlisäverottomaksi jo pelkästään AVL 3 §:n vähäistä toimintaa koskevan vapautuksen nojalla, joten mahdollisilla arvonlisäverotuksen muutoksilla ei olisi vaikutusta niiden arvonlisäverotukselliseen asemaan, ja siksi tutkimuksessa on syytä keskittyä liikevaihdoltaan suurempien järjestöjen toimintaan. Tutkimuksen kohteena on nuorisolain (72/2006) 10 §:n perusteella vuonna 2013 valtakunnallisten nuorisojärjestöjen vuosiavustuksia saaneet järjestöt. Lista avustetuista järjestöistä on tutkimuksen liitteenä 1. Vaikka erityistarkastelun kohteeksi onkin valittu nuorisojärjestöt, on suuri osa tutkimuksen tuottamasta tiedosta sovellettavissa myös muihin kansalaisjärjestöihin, joiden toimintaan ei sovellu arvonlisädirektiivin 132 artiklan vapautussäännökset. Luvussa 4.3.2 on arvioitu yleisellä tasolla muutosmahdollisuuksien vaikutuksia myös muihin yleishyödyllisiin yhteisöihin.

Tutkimuksen tavoitteena on selvittää, millaisia vaihtoehtoisia tapoja arvonlisäverodirektiivin implementointiin yleishyödyllisten yhteisöjen osalta olisi mahdollista löytää. Koska aiemmat yleishyödyllisten yhteisöjen verotusta koskevat muutosehdotukset eivät ole juurikaan toteutuneet, lienee tulkittavissa, että Suomessa on olemassa tietynlainen tahtotila säilyttää yleishyödyllisten yhteisöjen verotuskohtelu mahdollisimman samankaltaisena, kuin se on ollut koko itsenäisyyden ajan. Tästä syystä voinee olettaa, että Suomen intressissä olisi saada muutokset toteutettua siten, että arvonlisäverodirektiivi saataisiin riittävässä määrin implementoitua, mutta muutokset yleishyödyllisten yhteisöjen arvonlisäverovelvollisuudessa jäisivät mahdollisimman vähäisiksi. Tutkimuksen keskeisimpänä kysymyksenä voinee pitää sen selvittämistä,

- millaisia vaihtoehtoisia tapoja arvonlisäverodirektiivin implementointiin yleishyödyllisten yhteisöjen arvonlisäverovelvollisuuden osalta on löydettävissä sekä
- miten muutokset voidaan toteuttaa yleishyödyllisten yhteisöjen, erityisesti nuorisojärjestöjen, toimintaedellytysten turvaamisen kannalta mahdollisimman tarkoituksenmukaisesti?

Yleishyödylliset yhteisöt ovat myös yhtiöittäneet elinkeinotoimintaansa, jolloin yleishyödyllinen toiminta on mahdollista säilyttää verovapaana sekä tulo- että arvonlisäverotuksessa. Toiminnan yhtiöittäminen palvelee myös kilpailuneutraliteetin toteutumista.²³ Koska arvonlisäverotuksen muutoksilla ei ole juurikaan vaikutusta yhtiöittämisen käytömahdollisuuksiin, ei yhtiöittämistä ole tässä tutkimuksessa käsitelty tarkemmin. Yhtiöittämisellä on saavutettavissa monia etuja sekä verovelvollisen että verojärjestelmän kannalta, mutta sen realististen toteuttamismahdollisuuksien arviointi eri järjestöryhmien hallinnon kannalta on aiheen laajuudesta johtuen jätetty tämän tutkimuksen ulkopuolelle.

1.3 Tutkimuksen metodologia, lähdeaineisto ja käytetyt käsitteet

Tutkimuksen voi jakaa rakenteeltaan ja metodologialtaan kolmeen osaan. Ensimmäisessä osassa tutkimuksen toisessa luvussa on tarkoitus kuvata lyhyesti yleishyödyllisten yhteisöjen arvonlisäverotuksen nykytila sekä kansallisessa lainsäädännössä että arvonlisäverodirektiivin nojalla. Toinen luku on luonteeltaan taustoittava suhteessa tutkimuksen myöhempiin lukuihin. Ensimmäisen osion metodina on lainopillinen metodi, eli osion tarkoituksena on selvittää voimassa olevan oikeuden sisältö²⁴. Erityisesti ensimmäisessä osiossa tarkastellaan AVL 4 §:ä, mutta arvonlisäverotuksen tuloverotuskynnen vuoksi myös TVL 22 ja 23 § tulevat tarkasteltaviksi yhteisön yleishyödyllisyyden määrittelyn sekä elinkeinotoiminnan ja varsinaisen toiminnan välisen rajanvedon

²³ Andersson 2011, s.237.

²⁴ Lainopista metodina ks. tarkemmin esim. Husa – Mutanen – Pohjolainen 2008, s. 20–21 .

osalta. Tuloverotuksen osalta yleishyödyllisten elinkeinotoiminnan käsite perustuu suu-
relta osin KHO:n oikeuskäytäntöön, johon tutkimuksessa viitataan rajanvedon hahmot-
tamiseksi. Yleishyödyllisten yhteisöjen verotusaseman määrittelyn oikeustapauspainot-
tuneisuuden on nähty haittaavan toiminnan verotuskohtelun ennakoitavuutta, joten vero-
tuskohtelua on pyritty selkiyttämään Verohallituksen verotusohjeessa yleishyödyllisille
yhteisöille (384/349/2007), mihin tutkimuksessa on myös viitattu.

Jotta kansallisen lainsäädännön ja arvonnäverodirektiivin välistä ristiriitaa on mahdol-
lista hahmottaa, on tutkimuksessa tarkasteltava myös arvonnäverodirektiivin sisältöä
erityisesti niiltä osin, joilla voi olla vaikutusta nuorisojärjestöjen tai laajemmin yleis-
hyödyllisten yhteisöjen toimintaan. Erityisesti kansallisen sääntelyn ja arvonnäverodi-
rektiivin ristiriitaa kuvataan rikkomusmenettelyä koskevassa luvussa 2.3. Rikkomusme-
nettelyn käsittelyn osalta olennaisimpana lähdeaineistona on komission Suomelle esit-
tämät tiedustelut ja Suomen niihin antamat vastaukset. Arvonnäverodirektiivi on har-
monisoidun lainsäädännön alueella eräänlainen perusnormi, joka on läsnä tutkimuksen
jokaisessa luvussa. Arvonnäverodirektiivin tulkinnassa apuna käytetään EUT:n yleis-
hyödyllisten yhteisöjen verotusta koskevia ratkaisuja.

Tutkimuksen toisen osan tavoitteena on selvittää, miten yleishyödyllisten yhteisöjen
arvonnäverotuksesta on säännelty eräissä muissa EU-maissa, ja millaista arvonnäve-
rojärjestelmää voi pitää EU-oikeudellisesti hyväksyttävänä. Toinen osa muodostuu EU-
valtioiden yleishyödyllisten yhteisöjen arvonnäverojärjestelmiä vertailevasta ostiosta,
jonka metodia voi pitää oikeusvertailevana. Tutkimuksen toiseen osaan voi nähdä kuu-
luvan luvun 3, jossa eritellään eräiden muiden EU-valtioiden yleishyödyllisten yhteisö-
jen arvonnäverotusta, sekä luvun 4.1, jossa arvioidaan kansainvälisen vertailun perus-
teella muotoiltujen muutosmahdollisuuksien oikeudellisen toteuttamisen edellytyksiä.

Tutkimuksen tavoitteena on tuottaa tietoa Suomen mahdollisen lainsäädännön uudista-
misprosessin taustaksi. Luvun 3 alussa on esitelty Itävallan, Ruotsin ja Tanskan arvonnä-
verojärjestelmiä sen havainnollistamiseksi, millaista järjestelmää komission näke-
myksen mukaan ei voi pitää EU-oikeudellisesti hyväksyttävänä. Ruotsia on käsitelty
Itävaltaa ja Tanskaa laajemmin, sillä Ruotsin arvonnäverojärjestelmä yleishyödyllisten
yhteisöjen osalta on hyvin samankaltainen kuin Suomen järjestelmä, ja lisäksi Ruotsissa
on rikkomusmenettelyn johdosta tehty suhteellisen laaja selvitys siitä, millaisia muutok-

sia arvonlisäverolakiin olisi tehtävä. Lisäksi tutkimuksessa on käsitelty Viron, Yhdistyneen kuningaskunnan ja Saksan lainsäädäntöä yleishyödyllisten yhteisöjen arvonlisäverotuksen osalta, sillä tämän tutkimuksen tarkoituksena on selvittää yleishyödyllisten yhteisöjen arvonlisäverotusta myös sellaisissa EU-maissa, joissa ristiriitaa arvonlisäverodirektiivin kanssa ei ole katsottu olevan. On kuitenkin huomattava, että yksin se, ettei komissio ole käynnistänyt rikkomusmenettelyä, ei kerro arvonlisäverojärjestelmän EU-oikeudellisesta hyväksyttävyydestä. Oikeusvertailuvan tutkimuksen keskeisenä lähdeaineistona ovat tarkasteltavien maiden arvonlisäverolainsäädännöt, lakien valmisteluaineistot, sekä lainsäädännön soveltamisesta annetut ohjeet. Lisäksi Ruotsin ja Tanskan osalta lähdeaineistona käytetään komission käynnistämien rikkomusmenettelyiden aineistoja.

Yksinkertaistetusti oikeusvertailulla on tarkoitettu tiedon tuottamista vähintään kahden eri oikeusjärjestelmän yhtäläisyyksistä ja eroista²⁵. *Husan* mukaan oikeusvertailussa on kyse voimassaolevan oikeuden vertaamisesta, mihin luetaan kuuluvaksi lainsäädännön lisäksi myös oikeuden yhteiskunnallinen konteksti, kun voimassaoleva oikeus ymmärretään oikeusvertailussa nimenomaisesti tosiasiallisesti noudatettavana oikeutena. Vaihtoehtoisesti voimassaoleva oikeus voidaan ymmärtää muodollisen voimassaolonäkemyksen mukaan, jolloin oikeutta pidetään voimassaolevana, kun säädös on teknisesti moitteeton ja se on annettu oikeiden muutosäätöjen mukaan.²⁶

Tämän tutkimuksen tavoitteena on hahmottaa vaihtoehtoisia säädäntötapaa yleishyödyllisten yhteisöjen arvonlisäverotuksessa, joten tässä esityksessä oikeuden tosiasialliselle voimassaololle ei anneta niin vahvaa merkitystä, kuin *Husan* mukaan varsinaisessa oikeusvertailussa olisi tarpeen antaa. Vaihtoehtoisten säädäntötapojen vertailussa ensisijaisesti olennaisessa asemassa on oikeuden muodollinen voimassaolo. Säädösten tosiasialliseen toimivuuteen on kuitenkin kiinnitetty huomiota tutkimuksen luvussa 4, kun kerätyn tiedon perusteella arvioidaan vaihtoehtoisten sääntelytapojen toimivuutta suomalaisessa lainsäädännössä. Arvioinnissa on kuitenkin huomioitava, että vaikka oikeutta voitaisiin pitää tietyissä kansallisissa oloissa toimivana ja tosiasiallisesti voimassaolevana oikeutena, voi toisessa yhteiskunnassa samanlainen säädös olla toimimaton tai

²⁵ Husa 1996, s. 83.

²⁶ Husa 1996, s. 83 ja 87.

ristiriitainen muun oikeusjärjestyksen kanssa²⁷. Näin ollen vertailun perusteella arvioitavaksi on luvussa 4.1 rajattu ainoastaan ne muutosmahdollisuudet, jotka täyttävät oikeudelliset reunaehdot.

Oikeusvertailu tutkimusotteena on moninainen, ja toisistaan poikkeavia näkemyksiä vertailun näkökulmista, kohteista ja kohteiden sisällön tutkimuksesta on esitetty runsaasti²⁸. Oikeusvertailun alaa leimaavasta pluralismista johtuen tutkimuksessa on tarkennettava käytetyt metodit, jotka määrittävät tutkijan tiedonintressistä ja tutkimuksen tavoitteista käsin. Husa jakaakin oikeusvertailevan tutkimuksen toteuttamistavat viiteen asteeseen sen mukaan, kuinka syvällistä ja järjestelmällistä oikeusvertailu eri asteilla on. Tämän tutkimuksen oikeusvertaileva ote jää Husan asteikolla oikeusvertailevan tutkimuksen ensimmäiseen asteeseen yksiselitteisesti työn asettamien rajojen vuoksi. Ensimmäisen asteen oikeusvertailevaan tutkimusta harjoitetaan tyypillisesti lainvalmistelun yhteydessä etsittäessä malleja oman oikeuden kehittämiseen. Oikeusvertailevan otteen hyödyntämisessä lainsäädäntötyössä *de lege ferenda* ei ole kyse systemaattisesta vertailusta vieraan oikeuden teoreettisia taustaehtoja pohtien, vaan vertailu on tutkimuksen tarkoituksen ja tarpeen sanelemaa toimintaa.²⁹ Tässä raportissa oikeusvertailevaa otetta voi pitää lainoppia rikastavana metodina³⁰, jonka tarkoituksena on tuottaa kansainvälistä vertailumateriaalia mahdollisen lainsäädäntötyön tietopohjaksi³¹.

Tutkimuksen viimeisessä osiossa luvussa neljä on tarkoitus selvittää, miten arvonlisäverodirektiivi on mahdollista implementoida suomalaiseen lainsäädäntöön. Implementointimahdollisuudet hahmotetaan edellisen luvun oikeusvertailevan analyysin pohjalta oikeudellisten reunaehtojen rajoissa luvussa 4.1. Neljännessä luvussa myös arvioidaan näiden esitettyjen muutosten todennäköisiä vaikutuksia nuorisojärjestöjen taloudellisille toimintaedellytyksille. Koska kyseessä on vero-oikeuden alaan sijoittuva tutkimus, on arvonlisäverotuksen muutoksia arvioitava luonnollisesti myös verojärjestelmän sekä muiden toimijoiden kannalta. Näin ollen viimeisessä osiossa tutkimuksen metodologia voisi kuvailla oikeuspoliittiseksi, sillä oikeuspoliittisen tutkimuksen tavoitteena on pidetty

²⁷ Bogdan 1996, s. 3.

²⁸ Husa 1996, s. 84.

²⁹ Husa 2010, s.714–715.

³⁰ Husa 2010, s. 713.

³¹ Niemivuo 1996, s. 74–75.

kykyä tai pyrkimystä vaikuttaa oikeuspoliittiseen päätöksentekoon, lainvalmisteluun, suunnitteluun, linjausten muotoiluun ja käytäntöihin³². Oikeuspoliittisessa tutkimuksessa on usein myös arviointitutkimuksen piirteitä, mitkä tulevat esiin tutkimuksen luvussa 4.3, jossa arvioidaan muutosmahdollisuuksien vaikutuksia eri tahoille³³. Yleisten vaikutusten osalta on tyydytty yleisluontoiseen esitykseen siitä, millaisia vaikutuksia esitetyillä sääntelymuutoksilla eri tahoihin olisi. Koska tutkimuksen erityiskysymyksenä on muutosten vaikutusten arviointi nuorisjärjestöjen toimintaan, on keskeisenä lähteenä luvussa 4.2.2 tarkemmin esitellyn nuorisjärjestöille toteutetun kyselyn vastaukset, joiden perusteella on mahdollista analysoida nuorisjärjestöjen tulotalouden muotoutumista ja arvonnäkökulman muutoksien vaikutuksia siihen. Kyselyn vastauksia analysoidaan pääasiassa kvantitatiivisen tutkimuksen metodeja soveltaen luvussa 4.3.1³⁴.

Koska tutkimuksen lähteenä on eri maiden lainsäädäntöaineistoa, on näiden käännöksissä tiettyjä käsite-eroja. Esimerkiksi Ruotsissa käytetään käsitettä aatteellinen yhdistys (*ideella förening*), Virossa voittoa tavoittelematon yhdistys (*mittetulundusühing*) ja Yhdistyneessä kuningaskunnassa hyväntekeväisyysjärjestöt ja voittoa tavoittelemattomat organisaatiot (*charities and not-for-profit organisations*). Samoin kansallinen lainsäädäntö eroaa direktiivistä siltä osin, että AVL 4 §:n sanamuoto *yleishyödyllinen yhteisö* ei ole täysin yhdenmukainen direktiivin 132 artiklan 1 kohdassa tarkoitettujen *voittoa tavoittelemattomien yhteisöjen* kanssa³⁵. Tässä tutkimuksessa yleishyödyllisen yhteisön käsitettä on käytetty eräänlaisena yleiskäsitteenä kuvaamaan kaikkia edellä mainittuja. Vaihtoehtoisina käsitteinä toiston välttämiseksi on kuitenkin voitu käyttää joko kansalliseen lainsäädäntöön perustuvaa, käännettyä termiä tai muuta yleiskielen käsitettä, kuten järjestö, yhdistys tai kolmas sektori, mikäli käsitevalinnalla ei ole ollut käsiteltävän asian tulkinnan kannalta olennaista merkitystä. Myös direktiivin XII osaston 1 luvun pienten yritysten erityisjärjestelmästä on käytetty tässä tutkimuksessa pääasiassa kansalliseen lainsäädäntöön perustuvaa vähäisen toiminnan rajan käsitettä riippumatta eri valtioiden tätä asiaa koskevien säännösten käännöksistä. Lisäksi lain rakennetta on kuvattu suomalaisen lakiterminologian kautta riippumatta siitä, mikä olisi kulloinkin ollut parhaiten vastaava käännös.

³² Ervasti 2007, s. 382.

³³ Ervasti 2007, s. 383.

³⁴ ks. kvantitatiivisista metodeista esim. Hirsjärvi – Remes – Sajavaara 2010, s. 135 – 137.

³⁵ ks. esim. asia C-174/00 *Kennemer Golf & Country Club*, kohdat 20–23 ja 32–35.

2 YLEISHYÖDYLLISTEN YHTEISÖJEN ARVONLISÄVEROVELVOLLISUUDEN NYKYTILA JA MUUTOSTARPEET

2.1 Arvonlisäverovelvollisuus kansallisen lainsäädännön perusteella

Verotuksessa yleishyödyllisellä yhteisöllä tarkoitetaan TVL 3 §:ssä määriteltyjä yhteisöjä, joiden toimintaa voidaan pitää yleishyödyllisenä. Myös arvonlisäverotuksessa sovelletaan tuloverolain määritelmää (AVL 4 §). Mikäli tuloverolain määritelmä ei sovelu, ei yhteisö ole myöskään arvonlisäverotuksessa yleishyödyllinen, eli AVL 4 § ei tule sovellettavaksi, vaan arvonlisäverotus tapahtuu AVL 1 §:n pääsäännön mukaisesti.

Yleishyödyllisyydelle asetetut kriteerit on määritelty TVL 22 §:ssä. Yhteisö on yleishyödyllinen, jos se toimii yksinomaan ja välittömästi yleiseksi hyväksi aineellisessa, henkisessä, siveellisessä tai yhteiskunnallisessa mielessä, sen toiminta ei kohdistu vain rajoitettuihin henkilöpiireihin eikä se tuota toiminnallaan siihen osallisille taloudellista etua. Näiden kaikkien edellytysten on täyttyvä samanaikaisesti. TVL 22.2 §:ssä on lisäksi esimerkkiluettelo yleishyödyllisistä yhteisöistä³⁶. Yhteisön sääntöjen on täytettävä TVL 22.1 §:n edellytykset ja lisäksi yhteisön tosiasiallisen toiminnan on vastattava säännöissä määrättyä tarkoitusta. Yhteisön toiminnan yleishyödyllisyys ratkaistaan lähtökohtaisesti säännönmukaisen verotuksen yhteydessä³⁷. Ratkaisu yhteisön yleishyödyllisyydestä tehdään verovuosikohtaisesti, mutta siinä huomioidaan yhteisön toiminta useamman verovuoden ajalta, eli ratkaisu tehdään kokonaisarvioinnin perusteella³⁸. TVL 22 §:n yleishyödyllisyyden määritelmä on osin tulkinnanvarainen, joten yhteisöjen yleishyödyllisyyden arvioinnista onkin olemassa laajasti oikeuskäytäntöä, jonka perusteella joitakin lakia täydentäviä yleisiä periaatteita on käsitelty Verohallinnon ohjeessa yleishyödyllisten yhteisöjen verottamisesta (30.4.2007, Dnro 384/349/2007).

³⁶ TVL 22.2 §:n mukaan yleishyödyllisiä yhteisöjä voivat esimerkiksi olla maatalousseurat, työmarkkinajärjestöt, nuoriso- ja urheiluseurat, vapaaehtoisuuteen perustuvat harrastusyhdistykset, puolerekisteriin merkityt puolueet ja muut yhteisöt, joiden tarkoituksena on valtiollisiin asioihin vaikuttaminen, sosiaalisen toiminnan harjoittaminen tai tieteen tai taiteen tukeminen. Lisäksi myös yleisien vaalien ehdokkaiden ns. tukiyhdistykset ovat yleishyödyllisiä yhteisöjä.

³⁷ Söderlund 2009, s. 89.

³⁸ Verohallinto 2007, s. 3–4.

Vaikka verotuksessa yleishyödyllisenä pidettävä yhteisö ei saakaan tuottaa toiminnassa mukana oleville tahoille taloudellista etua, ei tämä kuitenkaan tarkoita sitä, etteikö yhteisö voisi harjoittaa taloudellista toimintaa. Yleishyödyllinen yhteisö voi harjoittaa varainhankintatarkoituksessa myös liiketoimintaa.³⁹ Aatteellisten yhdistysten ja säätiöiden osalta liiketoiminnan harjoittamisen mahdollisuudesta on säädetty verolakien lisäksi myös näitä koskevissa erityislaeissa⁴⁰. On myös mahdollista, että yleishyödyllisyyden voidaan katsoa jääneen yhteisön toiminnassa sillä tavoin elinkeinotoiminnan varjoon, ettei yhteisön toimintaa ole enää pidettävä verotuksessa lainkaan yleishyödyllisenä. Tällöin yhteisö menettää myös kaikki yleishyödyllisiä yhteisöjä koskevat verotukselliset etuudet. On kuitenkin osin tulkinnanvaraista, missä määrin yleishyödyllinen yhteisö voi harjoittaa elinkeinotoimintaa ilman, että yhteisön yleishyödyllisyysstatus verotuksessa poistuu kokonaan, eikä yhteisön toimintaa ole miltään osin pidettävä yleishyödyllisenä⁴¹.

Arvonlisäverolain 1 §:n mukaan arvonlisäveroa suoritetaan liiketoiminnan muodossa tapahtuvasta tavarantoiminnan ja palvelun mynnistä, tavarantoiminnan maahantuonnista, tavarantoiminnan yhteisötoiminnasta ja tavarantoiminnan siirrosta varastointimenettelystä. Liiketoiminnan muodossa tapahtuvaa toimintaa ei kuitenkaan ole määritelty AVL:ssä, vaan AVL:n liiketoiminnan käsite on saanut muotonsa lähinnä oikeuskäytännössä. Arvonlisäverolain liiketoiminnan käsite on lähellä tuloverotuksen elinkeinotoiminnan käsitettä. Käsitteet eivät kuitenkaan ole yhtä laajoja, ja oikeuskäytännössä toiminta on herkemmin katsottu AVL:n mukaiseksi liiketoiminnaksi kuin tuloverolakien mukaiseksi elinkeinotoiminnaksi. On siis mahdollista, että toiminta katsotaan arvonlisäverotuksessa liiketoiminnaksi, mutta sitä ei katsota tuloverotuksessa elinkeinotoiminnaksi.⁴² Koska yleishyödylliset yhteisöt ovat arvonlisäverovelvollisia toiminnastaan vain elinkeinotoiminnan osalta (AVL 4 §), ei yleishyödyllinen yhteisö ole tällaisessa tilanteessa arvonlisäverovelvollinen, mutta muut toimijat ovat, jolloin arvonlisäverotuksessa yleishyödyllisille yhteisöille voi syntyä etua verrattuna muihin toimijoihin.

³⁹ Perälä & Perälä 2006, s. 261.

⁴⁰ YhdL 5 §:n mukaan yhdistys voi harjoittaa sellaista elinkeino- tai ansiotoimintaa, josta on määrätty sen säännöissä, joka liittyy sen tarkoituksen toteuttamiseen tai jota on pidettävä taloudellisesti vähäarvoisena. Samoin SäätiöL 8a §:ssä säätiötä kielletään harjoittamasta liiketoimintaa, mikäli siitä ei ole sen säännöissä määrätty eikä toiminta välittömästi edistä säätiön tarkoituksen toteutumista.

⁴¹ Myrsky 2005, s. 468. Ks. myös yhteisön yleishyödyllisyyden arvioinnista suhteessa sen harjoittaman elinkeinotoiminnan laajuuteen esim. KHO 2013:200.

⁴² Talari 2010, s. 105–106.

Tuloverolaissa (TVL 23.3 §) on erikseen säädetty, että yleishyödyllisen yhteisön elinkeinotulona ei pidetä

- yhteisön toimintansa rahoittamiseksi järjestämistä arpajaisista, myyjäisistä, urheilukilpailuista, tanssi- ja muista huvitilaisuuksista, tavarankeräyksestä ja muista niihin verrattavasta toiminnasta eikä näiden tilaisuuksien yhteydessä harjoitusta tarjoilu-, myynti- ja muusta sellaisesta toiminnasta saatua tuloa;
- jäsenlehdistä ja muista yhteisön toimintaa palvelevista julkaisuista saatua tuloa;
- adressien, merkkien, korttien, viirien tai muiden sellaisten hyödykkeiden myyntiä varainkeruutarkoituksessa;
- sairaaloissa yms. hoitolaitoksissa hoito-, askartelu- tai opetustarkoituksessa valmistettujen tuotteiden tai tällaisessa tarkoituksessa suoritettujen palveluiden myynnistä saatua tuloa eikä
- bingopelistä saatua tuloa.

Koska näitä yleishyödyllisten yhteisöjen saamia tuloja ei ole pidettävä yhteisöjen elinkeinotuloina, eivät nämä toiminnot ole myöskään ALV 4 §:n perusteella arvonlisäveron alaista toimintaa. Arvonlisäverovelvollisuus määräytyy siis TVL 23.3 §:n soveltamisalaan kuuluvissa tapauksissa toimijan yleishyödyllisen yhteisön aseman perusteella, ei toiminnan luonteen perusteella. TVL 23.3 § sisältää myös tulkinnanvaraisia ”muusta sellaisesta toiminnasta saatua tuloa” -kirjauksia, jotka muodostavat pykälän soveltamisalasta varsin laajan. Laajasta tuloverovapaudesta syntyy yleishyödyllisille yhteisöille myös laaja arvonlisäverovapaus⁴³, sillä muiden toimijoiden osalta kyseisistä toiminnoista saadut tulot olisivat sekä tulo- että arvonlisäverotuksen alaista tuloa. Olennaista on kuitenkin se, että verovapaina näillä tuloilla on tarkoitus rahoittaa yleishyödyllisen yhteisön toimintaa eikä harjoittaa itsenäistä liiketoimintaa⁴⁴.

Vaikka kysymyksessä ei olisikaan TVL 23.3 §:ssä mainittu tulo, käy oikeuskäytännöstä ilmi, ettei yhteisön yleishyödyllisen tarkoituksen toteuttamista ole pidettävä yhteisön elinkeinotoimintana⁴⁵. Toisin kuin muut yhteisöt, eivät yleishyödylliset yhteisöt ole tuloverovelvollisia henkilökohtaisen tulolähteen tuloistaan, kuten jäsenmaksuista, korko-, vuokra- ja osinkotuloista tai luovutusvoitoista, vaan tuloverovelvollisuus koskee TVL 23.1 §:n mukaan ainoastaan sen elinkeinotuloa⁴⁶. Henkilökohtaisen tulolähteen tulot eivät siten ole myöskään arvonlisäverollista tuloa, vaikka myynti tapahtuisikin liiketoi-

⁴³ Myrsky 2007, s. 274.

⁴⁴ Myrsky 2007, s. 272.

⁴⁵ Valtiovarainministeriö 2009, s. 95. Ks. myös esim. KHO 1997:26.

⁴⁶ Verohallinto 2007, s. 16.

minnan muodossa, sillä AVL:n liiketoiminnan käsite ja tuloverotuksen elinkeinotoiminnan käsite eivät ole yhtenevät.

On kuitenkin osin tulkinnanvaraista, milloin toimintaa on pidettävä yhteisön henkilökohtaiseen tulolähteeseen kuuluvana varainhankintana ja kuinka läheisesti tulonhankkimistoiminnan on liityttävä yleishyödyllisen yhteisön toimintaan ollakseen tälle verotonta tuloa ja milloin taas on kyse elinkeinotoiminnasta⁴⁷. Elinkeinotoiminnan tunnusmerkkeinä on tyypillisesti pidetty muun muassa voiton tavoittelua, itsenäisyyttä, säännöllisyyttä, jatkuvuutta, taloudellista riskiä, toimimista kilpailutilanteessa ja toiminnan kohdistumista tavanomaisiin kauppatavaroihin sekä toiminnan suuntautumista rajoittamattomaan tai ainakin laajahkoon henkilökoukoon. Toiminnan elinkeinoluonnetta arvioidaan kokonaisuutena, mutta toisaalta vähäinenkin määrä elinkeinotoiminnan tunnusmerkkejä saattaa muuttaa tulon veronalaiseksi. Yleisesti verovelvollisuus on aktualisoitunut, kun yhteisön harjoittama myynti on tapahtunut ns. käypään hintaan ja kilpailutilanteessa. Verovelvollisuuden syntymistä heikentävinä tekijöinä taas on pidetty toiminnan tukemista julkisista varoista sekä sitä, että toiminta on hyvin lähellä yhteisön yleishyödyllistä tarkoitusta. Myös tulon osuutta yhteisön koko varainhankinnasta on pidetty merkityksellisenä seikkana arvioitaessa tulon verokohtelua. Tulo on myös voitu jättää verottamatta elinkeinotoiminnan tunnuspiirteistä huolimatta, jos tuloa on pidetty vähäisenä.⁴⁸ Samoin merkitystä on annettu palkatun henkilökunnan käyttämiselle toiminnassa sekä toiminnan liitynnällä yleishyödyllisen yhteisön tarkoitukseen⁴⁹. Yleishyödyllisen yhteisön elinkeinotoiminnan ja varsinaisen toiminnan välistä rajanvetoa on käsitelty muun muassa korkeimman hallinto-oikeuden vuosikirjaratkaisuissa KHO 1997:26, KHO 2008:84 ja KHO 2013:19⁵⁰.

⁴⁷ Myrsky 2005, s. 468.

⁴⁸ Perälä & Perälä 2006, s. 294–295.

⁴⁹ Myrsky 2007, s. 273.

⁵⁰ Tapauksessa KHO 1997:26 rakennusmestariyhdistyksen järjestämien rakennusnäyttelyiden katsottiin tapahtuvan AVL 1 §:n mukaan liiketoiminnan muodossa. Näyttelytoimintaa ei kuitenkaan pidetty TVL 23.1 §:n mukaisena elinkeinotoimintana sen liittyessä välittömästi yhdistyksen yleishyödyllisen tarkoituksen toteuttamiseen. Ratkaisussa 2008:84 yleishyödyllistä urheiluseuraa, joka vastasi kaupunginteatterin naulakkopalveluiden hoitamisesta, pidettiin arvonnäisäverovelvollisena, sillä toimintaa katsottiin harjoitettavan AVL 1 §:n mukaisessa liiketoiminnan muodossa sen mm. sen jatkuvuuden, ansiotarkoituksen ja ulospäin suuntautuvuuden vuoksi. KHO 2013:19 käsitteli yleishyödyllisenä yhteisönä pidetyn osakeyhtiömuotoisen ammattikorkeakoulun koulutusvientiä Saudi-Arabiaan. Koulutusvientiä ei pidetty lakisääteisenä koulutustoimintana, vaan yhteisön elinkeinotoimintana.

Yleishyödyllisten yhteisöjen arvonlisäverovelvollisuuden määräytymiseen vaikuttaa yhteisön yleishyödyllisen toiminnan ja elinkeinotoiminnan välisen rajanvedon lisäksi myös yleiset arvonlisäverolain verovelvollisuutta koskevat säännökset. Eräät toiminnot on AVL:ssa erikseen säädetty arvonlisäverottomiksi. Näistä toiminnoista yleishyödyllisten yhteisöjen kannalta merkittävimpiä ovat terveyden- ja sairaanhoidon sekä sosiaalipalveluiden luovutus (AVL 34–38 §) sekä koulutuspalvelut (AVL 39 ja 40 §). Näiden palveluiden myynti on arvonlisäverotonta niin yleishyödyllisen yhteisön kuin muidenkin toimijoiden myyntinä. Vaikka yleishyödyllinen yhteisö harjoittaisikin edellä mainittujen pykälien alaan kuuluvaa toimintaa elinkeinotoiminnan muodossa ja olisi toiminnastaan tuloverovelvollinen, ei palveluiden myynnistä tarvitse maksaa arvonlisäveroa. Samoin yleishyödyllisten yhteisöjen elinkeinotoiminnan muodossa harjoittama toiminta on arvonlisäverotonta AVL 3 §:n perusteella, mikäli elinkeinotoiminnan liikevaihto ei ylitä vuodessa 8 500 euroa. Myös kiinteistöjen ja niiden osien luovutukset ovat arvonlisäverottomia luovutuksia AVL 27 §:n perusteella⁵¹.

Vaikka yleishyödyllisen yhteisön toiminta katsottaisiinkin kokonaisuudessaan arvonlisäverottomaksi, voi yhteisö joutua maksamaan niin sanottua oman käytön veroa itse järjestämistään kiinteistöhallintapalveluista sekä ravintola- ja ateriapalveluista (AVL 25 a ja 32 §). Perusteena tällaisten palvelujen oman käytön verotukselle on verotuksellisen tasa-arvon tavoittelu palveluiden eri tuottamismuotojen välillä: mikäli yhteisö ostaisi tällaisia palveluja ulkopuolisilta, sisältyisi näihin palveluihin arvonlisävero. Oman käytön verotus ei edellytä, että vastaavia palveluita myytäisiin ulkopuolisille.⁵²

Koska yleishyödylliset yhteisöt eivät ole varsinaisesta toiminnastaan verovelvollisia, ei niillä ole myöskään oikeutta lähtökohtaisesti vähentää ostoihinsa sisältyvää arvonlisäveroa. Ilman ostojen vähennysoikeutta yleishyödyllisten yhteisöjen arvonlisäverottomiin myynteihin jää sisältymään piilevää arvonlisäveroa⁵³, joka kertyy, sillä näiden yleishyödyllisten yhteisöjen myydessä tavaroitaan tai palveluitaan toisille verovelvollisille, ei ostajilla ole vähennysmahdollisuutta oston verottomuuden vuoksi.⁵⁴ Arvonlisäveron kertymisen välttämiseksi ja tasapuolisten vähennysoikeuksien mahdollistamiseksi on

⁵¹ AVL 30 §:n mukainen mahdollisuus hakeutua arvonlisäverovelvolliseksi kiinteistön käyttöoikeuden luovutuksesta koskee kuitenkin myös yleishyödyllisiä yhteisöjä.

⁵² Talari 2010, s.128–130.

⁵³ Myrsky 2004, s. 277–278.

⁵⁴ Äärilä & Nyrhinen 2013, s. 59.

lähtökohtaisesti arvonlisäverotonta toimintaa harjoittavien tahojen mahdollista hakeutua vapaaehtoisesti verovelvolliseksi AVL 12 § nojalla, mikäli toimintaa harjoitetaan liiketoiminnan muodossa⁵⁵. Arvonlisäverovelvolliseksi on mahdollista hakeutua, vaikka liiketoiminnan liikevaihto alittaisi AVL 3 §:n mukaisen vähäisen toiminnan rajan. Arvonlisäverovelvolliseksi hakeutuminen voi olla yhteisön kannalta järkevää, jos yhteisö myy palveluita toisille verovelvollisille näiden ostovähennysoikeuden turvaamiseksi tai esimerkiksi silloin, kun yhteisöllä on paljon vähennyskelpoisia hankintoja, joista muodostuisi yhteisölle negatiivista arvonlisäveroa⁵⁶. Vapaaehtoista verovelvollisuutta ei voi rajata koskemaan vain tiettyä osaa liiketoiminnasta, vaan yleishyödyllinen yhteisö tulee hakemuksella verovelvolliseksi kaikesta liiketoiminnan muodossa tapahtuvasta myynnistä.⁵⁷

2.2 Arvonlisäverovelvollisuus direktiivin (2006/112/EY) perusteella

Yleishyödyllisen yhteisön käsitettä ei ole määritelty EU-oikeudessa, vaan jäsenvaltioilla on oikeus määrätä siitä, millaisille tahoille ne myöntävät verohelpotuksia, eli millaisia tahoja kussakin valtiossa pidetään laajasti ottaen yleishyödyllisinä⁵⁸. Euroopan unionissa arvonlisäverotus on harmonisoitu direktiivillä 2006/112/EY. Arvonlisäverodirektiivin yleisen verovelvollisuussäännöksen mukaan verovelvollinen on jokainen, joka itsenäisesti harjoittaa liiketoimintaa riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai muodosta (9 art.). Yleissäännöksen nojalla siis myös yleishyödylliset yhteisöt ovat toiminnastaan verovelvollisia, sillä niitä ei ole direktiivissä vapautettu arvonlisäverosta niiden toiminnan muodon perusteella. Veroa on suoritettava vastikkeellisista tavaroiden luovutuksista ja yhteisöhankinnoista, palveluiden suorituksista ja tavaroiden maahantuonnista (2 art.). Direktiivin 132 artiklassa on kuitenkin säädetty tiettyjen yleishyödyllisten toimintojen arvonlisäverottomuudesta. Verottomia ovat muun muassa posti-, koulutus-, terveyden-

⁵⁵ Tässä korostuu AVL:n liiketoiminnan ja TVL:n elinkeinotoiminnan käsitteiden välinen ero: mikäli yleishyödyllisen yhteisön toimintaa pidettäisiin elinkeinotoimintana, olisi se jo AVL 4 §:n perusteella myös arvonlisäverollista toiminnan ollessa vähäistä laajempaa, eikä hakeutumista näin ollen tarvittaisi.

⁵⁶ Myrsky 2007, s. 278.

⁵⁷ KHO 15.3.1999/430.

⁵⁸ Euroopan komissio 1997, s. 31.

ja sairaanhoidon sekä sosiaalihuollon palvelut, kuten myös Suomen kansallisenkin lainsäädännön mukaan. Lisäksi verottomiksi on säädetty:

f) sellaisten riippumattomien yhteenliittymien, joiden toiminta on vapautettu arvonnalisäverosta tai jotka eivät ole toiminnastaan arvonnalisäverollisia, jäsenilleen suorittamat palvelut, jotka ovat välittömästi tarpeellisia näiden toiminnalle, jos nämä yhteenliittymät vaativat jäseniltään korvaukseksi ainoastaan kunkin osuuden yhteisistä kustannuksista, edellyttäen, että tällainen vapautus ei ole omiaan johtamaan kilpailun vääristymiseen;

k) uskonnollisten tai filosofisten laitosten suorittama henkilöstön saattaminen käytettäväksi b, g, h ja i alakohdassa tarkoitettuihin toimintoihin hengellisen avun antamista varten;

l) poliittisia, ammattijärjestöllisiä, uskonnollisia, isänmaallisia, filosofisia, hyväntekeväisyys- tai kansalaisaatteellisia päämääriä edistävien, voittoa tavoittelemattomien järjestöjen palvelujen suoritukset jäsenilleen yhteisen edun hyväksi sääntöjen mukaista jäsenmaksua vastaan ja niihin suoraan liittyvät tavaroiden luovutukset, jollei tämä vapautus ole omiaan johtamaan kilpailun vääristymiseen;

m) tietyt, läheisesti urheiluun ja liikuntakasvatukseen liittyvät palvelujen suoritukset, joita voittoa tavoittelemattomat yhteisöt tarjoavat urheiluun tai liikuntakasvatukseen osallistuville henkilöille;

n) tietyt julkisoikeudellisten laitosten tai muiden kyseisen jäsenvaltion tunnustamien kulttuurilaitosten kulttuuripalvelujen suoritukset ja niihin läheisesti liittyvät tavaroiden luovutukset;

o) sellaisten yhteisöjen, joiden liiketoimet on b, g, h, i, l, m tai n alakohdan mukaisesti vapautettu verosta, yksinomaan omiin tarkoituksiinsa järjestämien varainhankintakampanjoiden yhteydessä suorittamat palvelujen suoritukset ja tavaroiden luovutukset, jollei tämä vapautus ole omiaan johtamaan kilpailun vääristymiseen.

Yllä esitetyn perusteella voidaan havaita, että yleishyödylliselle toiminnalle on säädetty myös EU-oikeudessa erilaisia verovapauksia. Olennaista kuitenkin on, että EU-oikeudessa vapautusten hyväksyttävyyden ehtona on se, ettei vapautus johda kilpailun vääristymiseen. Osaa 132 artiklan vapautussäännöksiä soveltamisalasta onkin rajoitettu, jos palveluiden ja tavaroiden luovutukset eivät ole välttämättömiä vapautettujen liiketoimien suoritukselle tai jos liiketoimet suoraan kilpailevat arvonnalisäveron alaisten kaupallisten yritysten harjoittaman toiminnan kanssa (art. 134). Lisäksi 133 artiklassa jäsenvaltioille on annettu mahdollisuus rajoittaa 132 artiklan vapautusten soveltamista

muihin kuin julkisiin laitoksiin kilpailun vääristymisen perusteen lisäksi esimerkiksi toiminnan voiton tavoittelun, palkatun henkilökunnan käytön sekä palveluiden ja tavaroiden hinnoittelun perusteella.

Yleishyödyllisten yhteisöjen arvonlisäverovelvollisuutta on käsitelty myös eräissä EUT:n tuomioissa. Tuomioissa on muun muassa todettu, että 132 artiklassa on vapautettu verosta vain tietyt yleishyödyllisinä pidetyt toiminnot, ei kaikkea yleishyödyllisenä pidettyä toimintaa. Direktiivin vapautussääntöjä on yleensäkin tulkittava suppeasti, koska ne ovat poikkeus pääsäännöstä.⁵⁹ Lisäksi tuomioissa on käsitelty suhteellisen laajasti sitä, kuinka eräitä 132 artiklan 1 kohdan vapautussäännöksiä määritelmiä on tulkittava⁶⁰.

2.3 Rikkomusmenettely komissio vs. Suomi

Euroopan komissio on käynnistänyt rikkomusmenettelyksi kutsutun hallinnollisen menettelyn Suomea vastaan, sillä komissio katsoo, ettei Suomi ole täyttänyt jäsenyyssvelvoitteitaan arvonlisäverodirektiivin toimeenpanossa yleishyödyllisten yhteisöjen arvonlisäverovelvollisuuden osalta. Rikkomusmenettelyä voi pitää menettelynä, jossa komissio selvittää jäsenvaltion kansallisen oikeuden tilaa ennen kanteen nostamista EUT:ssa. Suomen rikkomusmenettelyn asianumero on 2007/2371.

Arvonlisäverodirektiivin ja Suomen arvonlisäverolain lähtökohdat yleishyödyllisten yhteisöjen arvonlisäverotukselle ovat käytännössä vastakkaiset: kun direktiivin mukaan kaikki toiminta on arvonlisäverollista, ellei sitä ole erikseen verosta vapautettu, on arvonlisäverolain mukaan yleishyödyllisten yhteisöjen toiminta pääsääntöisesti verotonta ja yhteisöt ovat verovelvollisia vain tietyistä tuloistaan⁶¹. Direktiivin 9 artiklassa nimenomaisesti todetaan, ettei liiketoiminnan muodolla ja tarkoituksella ole merkitystä arvonlisäverovelvollisuuden muodostumisessa, kun taas AVL 4 § vapauttaa yleishyödylliset yhteisöt arvonlisäverosta juuri näiden toiminnan muodon ja tarkoituksen perusteella.

⁵⁹ ks. esim. C-149/97 *The Institute of the Motor Industry*, kohdat 17 ja 18.

⁶⁰ ks. esim. C-149/97 *The Institute of the Motor Industry* ammattijärjestöllisen toiminnan käsitteen tulkinnasta, C-174/00 *Kennemer Golf & Country Club* ja C-495/12 *Bridport and West Dorset Golf Club* urheiluun liittyvien palveluiden käsitteen tulkinnasta.

⁶¹ Myrsky 2005, s. 470.

Rikkomusmenettelyssä komissio kiinnittää huomiota erityisesti siihen, että yleishyödyllisten yhteisöjen osalta tavaroiden ja palveluiden luovutukset on jätetty arvonlisäverotuksen ulkopuolelle, vaikka kyseiset yhteisöt harjoittaisivat toimintaa 9 artiklan mukaisesti liiketoiminnan muodossa⁶². Näin ollen AVL 4 § muodostaa rikkomusmenettelyn ydinalueen, vaikkakin rikkomusmenettelyssä on nostettu esiin myös Suomen puutteellinen tapa implementoida eräitä 132 artiklan vapautusmääräyksiä⁶³. AVL 4 § on yleishyödyllisten yhteisöjen arvonlisäverotuksen osalta niin sanottu yleissäännös, joten AVL 4 §:n yhdenmukaisuus direktiivin kanssa on myös olennaisin kysymys suomalaisten yleishyödyllisten yhteisöjen toiminnan kannalta.

Komissio on antanut Suomelle virallisen huomautuksen 27.6.2008 ja perustellun lausunnon 9.10.2009, joissa komissio katsoo, ettei Suomen arvonlisäverolaki ole direktiivin mukainen, sillä 9 artiklan vastaisesti Suomessa tietyt tavaroiden luovutukset ja palveluiden suoritukset on jätetty arvonlisäverolain soveltamisalan ulkopuolelle tai vaihtoehtoisesti vapautettu arvonlisäverosta silloin, kun luovuttajana tai suorittajana on yleishyödyllinen yhteisö.

Suomi vastasi viralliseen huomautukseen kiistäen komission väitteet⁶⁴. Vastauksessaan perusteltuun lausuntoon Suomi on kiistänyt väitteet koskien arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan toimeenpanoa⁶⁵. Ulkoasiainministeriön tuomioistuinmuistion perusteella asiaa koskevassa EU-ministerivaliokunnan kirjallisessa menettelyssä on todettu virallisen huomautuksen osalta AVL 1 §:n liiketoiminnan käsitteen vastaavan direktiivin 9 artiklan verovelvollisen käsitettä⁶⁶. Näin ollen Suomi katsoi AVL:n soveltamisalan vastaavan direktiivin soveltamisalaa ja AVL:ssä säädetyn direktiivin tavoin tietty yleishyödyllinen toiminta verovapaaksi⁶⁷.

⁶² Ulkoasiainministeriö 2008.

⁶³ 132 artiklan osalta puutteellisenä implementointina pidettiin kohtien f, k, l ja o mukaisia vapautuksia koskien arvonlisäverotonta toimintaa harjoittavien riippumattomien yhteenliittymien jäsenilleen näiden kustannusosuutta vastaavien palveluiden luovutuksia, uskonnollisten tai filosofisten laitosten tarjoamaan hengellistä apua, eräiden yleishyödyllisinä pidettävien yhteisöjen jäsenilleen luovuttamia palveluita ja niihin suoraan liittyvien tavaroiden luovutuksia sekä tiettyjen verovapaita toimintoja harjoittavien yhteisöjen varainhankintatarkoituksessa suorittamien tavaroiden ja palveluiden luovutuksia. Näitä toimintoja ei kuitenkaan käytännössä ole verotettu, sillä ne ovat jääneet verottomiksi AVL 4 §:n perusteella.

⁶⁴ Ulkoasiainministeriö 2011.

⁶⁵ Ulkoasiainministeriö 2010, s.55.

⁶⁶ Ulkoasiainministeriö 2008.

⁶⁷ Ulkoasiainministeriö 2010, s.55.

Komissio on toimittanut Suomelle täydentävän perustellun lausunnon 6.4.2011, jossa komissio aiempien rikkomusväitteiden lisäksi korostaa erityisesti 9 artiklan rikkomista, sillä vaikka yleishyödyllisten yhteisöjen tavaroiden ja palveluiden luovutuksia ei olisi-kaan jätetty AVL:n soveltamisalan ulkopuolelle, on ne joka tapauksessa vastoin direktiiviä vapautettu verosta. Suomi on vastauksessaan 1.6.2011 katsonut, että AVL:ssa määritetyt vapautukset yleishyödyllisten yhteisöjen arvonlisäverovelvollisuudesta eivät johda laajempaan verovapauteen, kuin direktiivin mukaan on mahdollista.⁶⁸

Komissio ei ole vienyt Suomen rikkomusmenettelyasiaa eteenpäin, mutta menettely on edelleen vireillä eikä komissio ole tehnyt päätöstä siitä, päättääkö se rikkomusmenettelyn vai ryhtyykö se valmistelemaan kanteen nostamista⁶⁹. Komissio on lähettänyt Suomelle tietopyynnön (8.2.2013), jossa komissio kysyy, onko asiassa tehty lainsäädäntömuutoksia sekä pyytää Suomea lähettämään jäljennökset asiaa koskevista ohjeista ja oikeustapauksista.⁷⁰ Lisäksi komissio on toimittanut Suomelle lisätietopyynnön 17.10.2013, jossa komissio on pyytänyt Suomelta yleishyödyllisten yhteisöjen verotusta käsitelleen työryhmän muistiota vuodelta 2009, valtiontalouden tarkastusviraston tarkastuskertomusta 210/2010 sekä lisätietoja Petrea-säätiön arvonlisäverotusta koskien. Suomi on toimittanut komission pyytämät asiakirjat 9.12.2013, minkä lisäksi Suomi on vastannut komissiolle Petrea-säätiön arvonlisäverotuksen osalta säätiön verovapauden perustuvan AVL 37 ja 38 §:n mukaisesti sosiaalihuoltoon koskeviin verovapauksiin⁷¹.

Ensimmäistä lisätietopyyntöä koskevassa vastauksessaan Suomi katsoo muun ohella, että yhteisön arvonlisäverojärjestelmään keskeisenä ominaispiirteenä kuuluva verotuksen neutraalisuusperiaate ei vaarannu Suomen verojärjestelmässä. Tätä Suomi perustelee muun muassa sillä, että Verohallituksen vuoden 2007 ohjeen (Dnro 384/349/2007) johdannossa todetaan, että markkinaolosuhteiden muutokset on otettava huomioon verotuskäytännössä arvioitaessa yhteisöjen toimintaa oikeustapausten valossa. Lisäksi todetaan, että oikeustapausten prejudikaattiarvoa pohdittaessa on huomioitava, että kyseessä ovat yksittäistapauksellisia olosuhteita koskevat päätökset. Ohjeistukseen todetaan myös sisältyvän runsaasti sellaisten tapausten käsittelyä, jossa on kyse siitä, voidaanko

⁶⁸ Ulkoasiainministeriö 2012, s. 52–53.

⁶⁹ Hartikainen 2014, sähköpostiviesti tekijälle.

⁷⁰ Hartikainen 2013, sähköpostiviesti tekijälle.

⁷¹ Ulkoasiainministeriö 2013b.

yhteisöä pitää yleishyödyllisenä. Suomi huomauttaa vastineessaan myös, että yleishyödyllisyys voidaan Suomen verotuskäytännössä myöntää yhteisölle vain joiltain osin, eikä yleishyödyllisyysstatus siten automaattisesti kata kaikkea yhteisön toimintaa.⁷²

Erityisesti arvonnäverotusta koskien Suomi toteaa 8.2.2013 päivättyyn tietopyyntöön antamansa vastauksen 9. kohdassa, että Suomessa on voimassa periaate, jonka mukaan voittoa tavoittelemattomien yhteisöjen on maksettava arvonnävero toiminnasta, jonka verovapaus aiheuttaisi kilpailun vääristymiä. Tämän periaatteen kerrotaan ilmenevän Verohallinnon ohjeista sekä vastaukseen liitetyistä oikeustapauksista (Helsingin hallinto-oikeuden päätös Dnro 04/0332/4, KHO 2005 T 661, KHO 2008:84 ja KHO 2010 T 411). Esimerkkinä tämän periaatteen ilmenemisestä mainitaan (TVL 23.3 §:ssä mainittujen) tanssi- ja huvitilaisuuksia koskevien tapahtumien verovapautta arvioitavan niiden laajuuden, laadun ja keston suhteessa verrattuna kaupallisiin tapahtumiin. Lopuksi vastauksessa todetaan verotus- ja oikeuskäytännön kehittyvän jatkuvasti yleishyödyllisten yhteisöjen osalta huomioiden markkina- ja toimintaolosuhteissa tapahtuneet muutokset.⁷³

Arvonnäverolain mukaan yleishyödylliset yhteisöt on vapautettu arvonnäverosta, mikäli niiden saamaa tuloa ei pidetä elinkeinotulona. Aiemmassa, vuoden 1963 liikevaihtoverolaissa (532/1963) yleishyödyllisten yhteisöjen verovapaus oli mahdollista ainoastaan kilpailuneutraaleissa tilanteissa. Kilpailuneutraliteettiperiaate verovapauden edellytyksenä poistettiin liikevaihtoverolain uudistuksessa vuonna 1991.⁷⁴ On huomattava, että oikeuskäytännöstä on löydettävissä viitteitä kilpailuneutraliteetin merkityksestä yleishyödyllisten yhteisöjen arvonnäverokohtelussa. Kilpailuneutraliteettihaitalle on annettu oikeuskäytännössä painoarvoa, kun on arvioitu toiminnan elinkeinotoimintaluonnetta. Mikäli siis toiminnan on katsottu aiheuttavan haittaa kilpailuneutraliteetille, on sitä pidetty usein myös elinkeinotoimintana ja siten arvonnäverollisena. Vaikka kilpailuneutraliteettihaittaa ei olekaan nimenomaisesti mainittu toiminnan arvonnäverollisuuden perusteena AVL:ssä, on asia kuitenkin huomioitu oikeuskäytännössä välillisesti elinkeinotoiminnan kriteeristön arvioinnin kautta.

⁷² Ulkoasiainministeriö 2013a. Kyseisessä Verohallituksen ohjeessa ei käytetä termiä ”markkinaolosuhteet”, vaan ”yhteiskunnalliset olosuhteet”, minkä voi kuitenkin katsoa kattavan myös markkinaolosuhteiden käsitteen alan.

⁷³ Ulkoasiainministeriö 2013a.

⁷⁴ Juote 1996, s. 278.

Kun pyritään osoittamaan, ettei Suomen kansallinen lainsäädäntö ole ristiriidassa arvonnalisäverodirektiivin kanssa kilpailuneutraliteetikysymysten osalta, voi ongelmalliseksi kuitenkin muodostua TVL 23.3 §. Koska pykälässä on erikseen säädetty tietyt myynnit verottomiksi, ei kilpailuneutraliteetin merkityksen arvioinnille jää juurikaan sijaa. Toisaalta kuitenkin KHO katsoi vuosikirjaratkaisussaan 2013:200, että aiemmin yleishyödyllisenä yhteisönä verotetun apurahoja jakavan säätiön toimintaa ei voitu pitää yleishyödyllisenä mm. sen harjoittaman laajan, elinkeinotoimintana pidettävän adressienvälitystoiminnan vuoksi. Vaikka TVL 23.3 §:ssä ei olekaan nimenomaista kilpailuneutraliteettiarviointia koskevaa säännöstä, voi kilpailuneutraliteetti tulla välillisesti arvioitavaksi kriteeriksi TVL 22 §:n mukaisen yleishyödyllisyyden arvioinnissa. Ratkaisu tapauksessa on annettu Suomen komission kirjeeseen antaman vastauksen jälkeen loppuvuodesta 2013, mutta ratkaisu osaltaan vahvistaa vastauksessa esitetyn toteamuksen verotus- ja oikeuskäytännön kehittymisestä yhteiskunnan muutokset huomioivaan suuntaan. Vaikka KHO:n päätös sinänsä koskikin yhteisön tuloverotusta, on tuloverotuksen ja arvonnalisäverotuksen kytköksistä johtuen sillä merkityksensä myös yhteisön arvonnalisäverovelvollisuutta koskien.

Tässä kohtaa arvioinnissa on lisäksi syytä huomioida myös verolakien ulkopuoliset rajoitteet yleishyödyllisten yhteisöjen elinkeinotoiminnan harjoittamiselle. Suuri osa verotuksessa yleishyödyllisinä yhteisöinä pidetyistä yhteisöistä on oikeudelliselta muodoltaan aatteellisia yhdistyksiä tai säätiöitä, joita koskevissa erityislaeissa (YhdL 5 § ja SäätiöL 8a §) todetaan, että elinkeinotoiminta saa olla ainoastaan vähäistä. Mikäli näiden lakien vaatimukset huomioidaan myös verokysymyksissä, ei vähäisestä elinkeinotoiminnasta voine olettaa syntyvän kilpailuneutraliteetille myöskään vähäistä suurempaa haittaa. KHO:n ratkaisuissa ei kuitenkaan ole annettu painoarvoa näille verolakien ulkopuolisille säännöksille.

Kuten Suomen antamasta vastauksesta ilmenee, perustuu yleishyödyllisten yhteisöjen arvonnalisäverotus monella tapaa kokonaisarviointiin yksittäistapauksissa. Myöskään itse arvonnalisäverolaista ei ole juuri saatavissa johtoa yleishyödyllisen toiminnan arvonnalisäverotuksen määrittelyyn. On mielenkiintoista, että komission 8.2.2013 päivättyyn kirjeeseen annetussa vastauksessa Suomi viittaa Verohallinnon ohjeissa esitettyyn peri-

aatteeseen, jonka mukaan voittoa tavoittelevien yhteisöjen toiminta on arvonlisäverollista, mikäli toiminta aiheuttaa kilpailun vääristymiä. Tällaista periaatetta arvonlisäverotuksen osalta ei kuitenkaan ole Verohallinnon ohjeista suoraan luettavissa, vaan kilpailuneutraliteettikysymykset tulevat arvioitavaksi tuloverotuksen elinkeinotoiminnan arvioinnissa. Tuloverotuksen elinkeinotoiminnan ja arvonlisäverotuksen liiketoiminnan käsitteet eivät kuitenkaan ole täysin yhtenevät. Lisäksi edelleenkin on osin epäselvää, vastaako Suomen verotuksessa yleishyödyllisinä pidettyjen toimintojen ala direktiivin 132 artiklan erityisten verovapaussäännösten alaa, ja onko vastaavasti ne toiminnot, joita ei 132 artiklassa huomioida, tulkittu suomalaisessa oikeuskäytännössä järjestelmällisesti elinkeinotoiminnaksi ja siten myös arvonlisäverolliseksi toiminnaksi. Elinkeino-toiminnan muodostumista on kuitenkin suomalaisessa oikeuskäytännössä arvioitu pääasiassa tuloverotuksen kannalta yleisin kriteerein eikä arvonlisäverodirektiivin säännöksiä korostaen, joten suoran vertailun tekeminen oikeuskäytännön ja direktiivin verovapaussäännösten välillä on haastavaa.

2.4 Muut muutostarpeet

Direktiivin ja lain eroavaisuuksista johtuen on oikeus- ja verotuskäytännössä sovellettu osin lain sanamuotoa kireämpää tulkintaa yleishyödyllisten yhteisöjen arvonlisäverovelvollisuuteen, kuten edellä luvussa 2.3 on todettu Suomen rikkomusmenettelyyn antamien vastausten perusteella. Yleishyödyllisten yhteisöjen toiminnan arvonlisäverotusta koskevat periaatteet perustuvat tällä hetkellä pitkälti yksittäistapauksia koskevaan oikeuskäytäntöön. Yhteisöjen toiminnan kannalta arvonlisäverovelvollisuudella voi olla olennainen taloudellinen merkitys, joten oikeusvarmuuden puute aiheuttaa epävarmuutta myös näiden yhteisöjen varsinaiselle toiminnalle. Ongelmia yhteisöille aiheuttaa lisäksi se, että Verohallinnon on esitetty viime vuosina tiukentaneen linjaansa siitä, missä määrin näiden yhteisöjen toiminta voidaan katsoa yleishyödylliseksi⁷⁵. Lisäksi on syytä huomata, että vapaaehtoisuuteen perustuvassa yhdistystoiminnassa ei useinkaan ole saatavissa sellaista oikeudellista osaamista, jonka perusteella toiminnan arvonlisäverovelvollisuudesta olisi mahdollista saada riittävästi selkoa ainakaan ilman maksullisen

⁷⁵ Salomaa – Jokinen – Puustinen 2012, s. 26.

ennakkoratkaisun hakemista Verohallinnolta. Ongelmallista on myös se, että verotus-
aseman tulkinta perustuu liiaksi Verohallinnon ohjeisiin ja KHO:n ratkaisuihin, jolloin
näiden voi katsoa toimivan *de facto* lainsäätäjinä⁷⁶. Perustuslain 81 §:n mukaan verosta
on säädettävä lailla, joten arvonlisäverolainsäädäntöä olisi syytä tarkentaa yleishyödylli-
siä yhteisöjä koskevilta osin rikkomusmenettelyprosessin etenemisestä riippumatta. Eri-
tyisen ongelmallinen KHO:n suuri rooli, sillä pääasiassa sen tekemät ratkaisut suuntau-
tavat takautuvasti jo tapahtuneeseen toimintaan.

Kansallisen lainsäädännön nojalla yleishyödylliset yhteisöt saavat veroetuja sekä tulo-
että arvonlisäverotuksessa verolajien keskinäisistä kytköksistä johtuen. Veroetuja on
perusteltu sillä, että yleishyödylliset yhteisöt tuottavat yhteiskunnalle sellaisia palveluja,
joita yhteiskunnan tulisi usein tuottaa itse, mikäli ns. kolmas sektori ei näitä palveluita
tuottaisi. Myönnettyistä veroeduista huolimatta veronsaajan on ajateltu jäävän tässä
eräänlaisessa kuittausmenettelyssä voitolle, sillä yleishyödyllisten yhteisöjen tarjoamista
palveluista suuri osa toteutetaan vapaaehtoisvoimin⁷⁷. Koska yleishyödyllisten yhteisö-
jen arvonlisäverovapaus perustuu lakiin, koskee verovapaus kaikkia verotuksessa yleis-
hyödyllisinä pidettyjä yhteisöjä riippumatta siitä, millaista hyötyä yhteisön toiminta
tosiasiassa muulle yhteiskunnalle tuottaa. Yleishyödyllisten yhteisöjen arvonlisäverot-
tomuuden muodossa yhteiskunnan epäsuorasta taloudellisesta tuesta voivat päästä hyö-
tymään myös sellaiset yhteisöt, joiden toiminta ei tulisi tuettavaksi suorien tukien, kuten
avustusten kautta⁷⁸.

Yleishyödyllisten yhteisöjen muita yhteisöjä edullisempi verotus voi olla ongelmallista
verotukien heikon kohdennettavuuden lisäksi myös siksi, että verotuet voivat haitata
kilpailua. Yleishyödyllisten yhteisöjen verovelvollisuus tuloverotuksessa ja siten myös
arvonlisäverotuksessa on määritelty 1970-luvulla, minkä jälkeen yleishyödyllisten yh-
teisöjen toiminta on laajentunut uusille toimialoille. Toisaalta taas esimerkiksi liikunta-
ja vapaa-ajanpalveluita tarjotaan myös yksityisten elinkeinonharjoittajien toimesta, jo-

⁷⁶ Myrsky 2014, s.440.

⁷⁷ Myrsky 2005, s. 467.

⁷⁸ Myrsky 2005, s. 467. Säännönmukaisen verotuksen yhteydessä tapahtuvassa yleishyödyllisyyden arvi-
oinnissa ei liene mahdollista arvottaa TVL 22 §:ssä säädettyä laajemmin sitä, onko kyseistä toimintaa
pidettävä yhteiskunnan kannalta hyödyllisenä. Arviointia hankaloittaa myös se, ettei veroviranomaisella
ole välttämättä käytettävissään riittäviä tietoja yhteisön tosiasiallisesta toiminnasta (ks. esim. Andersson
2011, s.239). Toisaalta julkisten tukien jakaminen tapahtuu usein poliittisessa intressissä ja verotuksen
kautta myönnettävät etuudet monipuolistavat tukea, mitä voi pitää tärkeänä moniarvoisessa yhteiskunnas-
sa, ks. esim. Myrsky 2014, s. 432.

ten neutraliteetin kannalta on ongelmallista, mikäli eri toimijoita kohdellaan sekä tulotonta arvonlisäverotuksessa eri tavoin⁷⁹. Yleishyödyllisen yhteisön osalta verovelvollisuuden laajuus riippuu elinkeinotoiminnan luonteesta, minkä lisäksi TVL 23.3 §:llä on säädetty verovapaaksi monia sellaisia toimintoja, jotka kilpailevat voittoa tavoittelevien organisaatioiden toiminnan kanssa, kuten esimerkiksi urheilu-, tanssi- ja muut huvitilaisuudet tai erilaisten adressien, merkkien, korttien yms. myyminen. On myös huomattava, että TVL 23.3 §:ää sovellettaessa toiminnan laadulla ja laajuudella ei ole merkitystä, eikä verovapautta ole mahdollista rajata kilpailuneutraliteetin perusteella tai muilla painavilla syillä⁸⁰.

Kilpailun vääristyminen on jo pitkään koettu taloustieteessä ongelmalliseksi sen markkinoiden toimivuutta haittaavien vaikutustensa vuoksi. Kilpailun vääristymiin on pyritty puuttumaan muun muassa kilpailulainsäädännöllä. Nykyisin kilpailulainsäädäntöä on käytännössä mahdotonta tulkita ilman tutustumista EU-oikeuteen, jossa yritysten tasapuoliset kilpailumahdollisuudet jäsenvaltioissa on taattu EU:n perusvapauksien hengessä perussopimustasolla. Kilpailuoikeutta koskevat säännökset on kirjattu Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen (SEUT) artikloihin 101–109. Varsinaisina kilpailusääntöinä pidetään artikloja 101–103, jotka koskevat yritysten välistä kilpailuja rajoittavia sopimuksia, määräävän markkina-aseman väärinkäyttöä sekä neuvoston mahdollisuutta antaa asetuksia ja direktiivejä 101 ja 102 artiklojen periaatteiden soveltamiseksi⁸¹. Artiklojen 101 ja 102 keskeistä merkitystä korostaa niiden tuottamat välittömät oikeusvaikutukset yksityisten välisissä suhteissa⁸².

Yksityisten välisten suhteiden sääntelyn lisäksi merkitystä on myös julkisen vallan toimilla kilpailun edistämässä – taikka sen vääristämisessä. Erityishuomiota on EU-oikeudessa kiinnitetty julkisen vallan yksityisille toimijoille antamiin tukiin, jotka voivat häiritä kilpailua. EU-oikeudessa kiellettyinä valtiontukina on pidetty SEUT 107–109 artiklan perusteella muodossa tai toisessa julkisista varoista myönnettyä tukea⁸³, joka

⁷⁹ Valtiovarainministeriö 2009, s. 95.

⁸⁰ Valtiovarainministeriö 2009, s. 94. Huomaa kuitenkin, että elinkeinotoiminnan ollessa hyvin laajaa, voidaan katsoa, ettei toiminnan harjoittajaa ole pidettävä yleishyödyllisenä yhteisönä (ks. esim. KHO 2013:200).

⁸¹ Ojala 2011, s. 95.

⁸² Ojala 2011, s. 96.

⁸³ Kilpailu- ja kuluttajavirasto 2012, < <http://www.kilpailuvirasto.fi/cgi-bin/suomi.cgi?luku=eyn-kilpailusaannot&sivu=eyn-kilpailusaannot>>.

mahdollisesti vääristää kilpailua yhteisön sisällä⁸⁴. Tuloverotuksen ja erityisen yleishyödyllisiä yhteisöjä koskevan huojennusjärjestelmän (laki eräiden yleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennuksista 13.8.1976/680) osalta Euroopan komissiolle on tehty vuonna 2009 kantelu, jossa komissiota pyydetään selvittämään, onko järjestelmässä kyse SEUT 107 artiklan mukaisesta kielletystä valtiontuesta⁸⁵.

Periaatteessa yleishyödyllisten yhteisöjen arvonlisäverotuksessa saamia kilpailuetuja voitaisiin siis arvioida myös kiellettynä valtiontukina näille yhteisöille. EU:n kilpailusääntöjä sovelletaan yhdessä jäsenvaltioiden lainsäädännön kanssa unionin oikeuden ollessa kuitenkin ensisijaista⁸⁶. Toisaalta kuitenkin arvonlisäverodirektiivi on harmonisoitua oikeutta, minkä lähtökohtaisesti pitäisi olla muun EU-oikeuden mukaista, eli arvonlisäverodirektiivin puitteissa kiellettyjen valtiontukien synty pitäisi olla estetty. Yleishyödyllisten yhteisöjen verotukseen liittyy kuitenkin tekijöitä, joiden arvioinnissa on huomioitava myös muut EU-oikeudelliset seikat.

⁸⁴ Ojala 2011, s. 559.

⁸⁵ Salomaa – Jokinen – Puustinen 2012, s. 27. Vaikka kantelu koskeekin ensisijaisesti LEYYV:ä, on TVL 23.3 § kilpailuneutraliteetin kannalta vähintäänkin yhtä ongelmallinen. TVL 23.3 §:n ajantasaistamisella tulisi yleishyödyllisten yhteisöjen arvonlisäverotuksen osalta olemaan AVL 4 §:n mukaisen tulo- ja arvonlisäverotuksen yhtenäistämisen vuoksi vaikutusta myös yleishyödyllisten yhteisöjen arvonlisäverotukseen. Koska AVL 4§:ää itsessään on pidetty arvonlisäverodirektiivin vastaisena, ei TVL 23.3 §:n mahdollisia muutostarpeita käsitellä tässä tutkimuksessa itsenäisenä kysymyksenä.

⁸⁶ ks. esim. asia T-14/68 *Walt Wilhelm*.

3 YLEISHYÖDYLLISTEN YHTEISÖJEN ARVONLISÄVEROVELVOLLISUUS ERÄISSÄ MUISSA EU-MAISSA

3.1 Arvonlisäverovelvollisuus Itävallassa

Kuten komission Suomea vastaan käynnistämässä rikkomusmenettelyssäkin, on myös Itävaltaa vastaan käynnistetyn rikkomusmenettelyn (käsittelynumero 2007/2453) sisältö kaksijakoinen: Toisaalta komissio katsoo Itävallan yleishyödyllisiä toimintoja koskevien arvonlisäverotuksen vapautussäännösten menevän yhteisön oikeutta pidemmälle. Toisaalta komissio katsoo Itävallan verottavan direktiivin vapautussäännösten vastaisesti yleishyödyllisten yhteisöjen jäsenilleen luovuttamia tiettyjä suorituksia (132 art. 1 k f-alakohta) ja näiden yhteisöjen tiettyjä varainhankintatoimia (132 art. 1 k o-alakohta). Komission näkemyksen mukaan EU-oikeutta pidemmälle menevät vapautukset koskevat rajoituksetta kaikkia liikuntaan ja urheiluun keskittyvien yleishyödyllisten yhteisöjen toimintoja, minkä lisäksi teattereiden, museoiden, eläintarhojen, luonnonsuojelualueiden ja kasvitieteellisten puutarhojen kaikki toiminta on vapautettu arvonlisäverosta.⁸⁷

Verotusoikeus arvonlisäverotuksessa on Itävallassa valtiolla, joka jakaa verotuotto-osuudet edelleen osavaltioille⁸⁸. Arvonlisäverovapauksista on säädetty Itävallan arvonlisäverolain, Umsatzsteuergesetzin (663/1994, ÖUStG) 6 §:ssä. Kyseisen pykälän 1 momentin 14 kohdan mukaisesti verovapaata on sellaisten yleishyödyllisten yhteisöjen kaikki toiminta, joiden sääntömääräinen tarkoitus on liikunnan edistäminen tai harjoittaminen. Yleishyödyllisistä yhteisöistä on säädetty tarkemmin Bundesabgabeordnung (194/1961, BAO)⁸⁹ 34–36 §:ssä, joissa on määritelty mm. millaista toimintaa voidaan pitää yleishyödyllisenä ja millä edellytyksin. Umsatzsteuergesetzin 6 §:n 1 momentin 14 kohdan vapautus ei kuitenkaan koske niitä suoritteita, joita tuotetaan maa- ja metsätalouden, elinkeinotoiminnan tai liiketoiminnan muodossa BAO 45 §:n 3 momentin tarkoittamalla tavalla. Kyseisessä momentissa todetaan, että mikäli 45 §:n 1–2 momen-

⁸⁷ Euroopan komissio 2009.

⁸⁸ Schule.at 2014.

⁸⁹ Bundesabgabeordnung on eräänlainen Itävallan vero-oikeuden peruslaki, joka sisältää yleisiä vero-oikeuden oppeja ja käsitelmäärityksiä sekä verotuksen toimittamisvallan jaon liittovaltion, osavaltioiden ja kuntien välillä. BAO:n säännökset koskevat yleishyödyllisten yhteisöjen osalta sekä tulo- että arvonlisäverotusta.

tissa todetut edellytykset yhteisön taloudellisen toiminnan verottomuudelle eivät täyty, verovelvollisuus määrittyy 44 §:n pääsäännön mukaisesti. 44 §:n 1 momentin mukaisesti maa- ja metsätaloutta tai elinkeinotoimintaa harjoittava yhteisö ei saa verohuojennuksia toiminnan yleishyödyllisten, hyväntekeväisyydellisten tai kirkollisten tavoitteiden perusteella. 44 §:n 2 momentin perusteella arvonlisäverotuksen osalta toimivaltainen viranomais voi kuitenkin 1 momentin tapauksissa myöntää kokonaan tai osin vapautuksen verosta, mikäli verotus vaarantaisi tai tekisi tyhjäksi yhteisön yleishyödyllisen toiminnan.

Itävallan Umsatzsteuergesetzin 6 § 1 momentin 24 kohdan mukaisesti verovapaita ovat myös teatteritoimintaan säännönmukaisesti liittyvät suoritukset, musiikki- ja laulutilaisuudet ja museoiden, luonnonsuojelualueiden, kasvitieteellisten puutarhojen ja eläintarhojen toimintaan säännönmukaisesti liittyvät suoritukset silloin, kun niiden myyjänä on liittovaltio, osavaltio tai kunta.⁹⁰ Näin ollen 6 § 1 mom. 24 kohdan verovapautussäännökset eivät suoranaisesti koske arvonlisäverovelvollisuutta yleishyödyllisten yhteisöjen osalta, joten rikkomusmenettelyä ei tässä yhteydessä tämän asian osalta käsitellä laajemmin. On kuitenkin syytä nostaa esiin se seikka, että lainsäädäntö on säilynyt Itävallassa kyseisen pykälän osalta samansisältöisenä koko ÖUStG:n voimassaolon ajan vuodesta 1994 saakka. Kun pykälää vertaa direktiivin 132 artiklan 1 kohdan n-alakohtaan, jonka mukaan jäsenvaltioiden on vapautettava verosta julkisoikeudellisten laitosten tai muiden jäsenvaltion tunnustamien kulttuurilaitosten kulttuuripalveluiden suoritukset ja niihin läheisesti liittyvät tavaroiden luovutukset, vaikuttaa rikkomusmenettely tältä osin perusteettomalta, kun ÖUStG 6 § 1 mom 24 kohdan mukaan vapautus liittyy kulttuuripalveluihin ja julkisyhteisöihin näiden palveluiden tuottajana.⁹¹ Lisäksi esimerkiksi Iso-Britannia vapauttaa vastaavia palveluita kulttuuripalveluiden vapautusten nojalla⁹². Itävallan rikkomusmenettelyä koskevia komission tai Itävallan asiakirjoja ei ole löydetty-

⁹⁰ Muiden myyjien osalta näihin suorituksiin sovelletaan 10 § 2 momentin 8 kohdan perusteella alennettua 10 %:n verokantaa yleisen verokannan ollessa 20 %.

⁹¹ Myös esimerkiksi Saksa vapauttaa omassa kansallisessa lainsäädännössään arvonlisäverosta teatteri-, musiikki- ja museopalveluiden lisäksi myös erilaiset eläintarhat ja puutarhat (UStG 4 § 1 mom. 20 kohta, a-alakohta).

⁹² ks. Yhdistyneissä Kuningaskunnassa sovellettavista vapautuksista tarkemmin myöh. luku 3.5.2.

vissä vapaasti Internetistä, joten komission asiassa esittämiä perusteluja ei ole mahdollista avata vuoden 2009 lehdistötiedotetta⁹³ laajemmin.

Arvonlisäverovelvollisuuden alaraja on Itävallassa 30 000 euroa vuodessa (ÖUStG 6 § 1 mom. 27 k.). Lisäksi ÖUStG 2 §:n 5 momentin 2 kohdan mukaan ns. harrastusmuotoista toimintaa ei pidetä yritystoimintana eikä siten arvonlisäverollisena toimintana. Harrastusluontoisena toimintaa pidetään silloin, jos siihen ei sen kestoista johtuen liity voitto-odotuksia. Yleishyödyllisten yhteisöjen osalta huomionarvoista Itävallan lainsäädännössä on lisäksi se, että kaikkeen yleishyödyllisinä pidettyjen suoritteiden myyntiin sovelletaan alennettua 10 %:n verokantaa, mikäli toimintaa ei pidetä 6 § 1 momentin nojalla kokonaan verottomana (ÖUStG 10 § 2 mom. 7 k.). Alennettu verokanta ei kuitenkaan sovellu maa- ja metsätalouteen eikä elinkeino- tai liiketoimintaan, jotka BAO 45 § 3 momentin perusteella ovat verohuojennusten ulkopuolella ja siten BAO 44 §:n pääsäännön mukaisen verotuksen piirissä.

Komission aloittama rikkomusmenettely Itävaltaa vastaan on edelleen kesken⁹⁴. Verratessa Itävallan yleishyödyllisiä yhteisöjä koskevaa arvonlisäverolainsäädäntöä Suomen vastaavaan säädäntöön voidaan havaita, että Suomessa yleishyödyllisten yhteisöjen verovapaudet on lakitasolla säädetty laajemmaksi kuin Itävallassa, sillä Suomessa verovapaudet koskevat kaikkia yleishyödyllisiä yhteisöjä, kun taas Itävallassa verovapaus on rajoitettu liikuntajärjestöihin. Eroavaisuudet verovapauksien laajuuksissa näkyvät myös siinä, että komission Itävaltaa vastaan käynnistämän rikkomusmenettelyn perusteet yleishyödyllisten yhteisöjen osalta ovat suppeammat ja koskevat lähinnä vain liikuntayhdistysten toimintoja.⁹⁵ Suomea vastaan käynnistetyn rikkomusmenettelyn perusteena oleva yleishyödyllisten yhteisöjen arvonlisäverovapaus koskee näin ollen todennäköisesti myös lukumääräisesti arvioituna suurempaa osaa yleishyödyllisistä yhteisöistä kuin Itävallassa. Tästä johtuen Suomen menestymistä rikkomusmenettelyasiassa voi

⁹³ Euroopan komissio 2009.

⁹⁴ Euroopan komissio 2014b.

<http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/infringements/infringement_cases/bycountry/infringements_2008_en.htm>. Kyseisellä sivulla on ilmoitettu, mikäli rikkomusmenettely on päättynyt. Itävaltaa koskevan rikkomusmenettelyn (26.6.2008) ei ole ilmoitettu päättyneen.

⁹⁵ Liikuntayhdistysten toiminnan osalta on syytä huomioida, että voittoa tavoittelemattomien liikuntajärjestöjen läheisesti urheiluun ja liikuntakasvatukseen liittyvät palvelujen suoritukset ovat verovapaita direktiivin 132 artiklan 1 kohdan m-alakohdan mukaan. Näin ollen Itävallan voi katsoa implementoineen kyseisen kohdan kansalliseen lainsäädäntöönsä liian laajana.

pitää yleishyödyllisten yhteisöjen toiminnan kannalta merkittävämpänä kuin Itävallan menestymistä omassa menettelyssään.

Lisäksi on syytä huomioda myös alennettu verokanta, jota Itävallassa sovelletaan yleishyödyllisten yhteisöjen sellaiseen toimintaan, jota ei ÖUStG 6.1 §:n mukaan ole vapautettu verosta. Alennettua verokantaa ei kuitenkaan sovelleta toimintaan, joka tapahtuu BAO 45.3 §:ssä tarkoitetussa maatalous- tai elinkeinotoiminnan muodossa. Alennettuihin verokantoihin ei ole kiinnitetty huomiota komission rikkomuskanteessa Itävaltaa vastaan. Tästä ei kuitenkaan voine tehdä sellaista johtopäätöstä, että yleishyödyllisten yhteisöjen toimintaan voitaisiin lähtökohtaisesti soveltaa alennettua verokantaa kansallisella päätöksellä.

Arvonlisäverodirektiivin liitteessä III on luettelo niistä tavaroiden luovutuksista ja palveluiden suorituksista, joihin voidaan soveltaa direktiivin 98 artiklassa tarkoitettuja alennettuja verokantoja. Liiteluettelossa ei ole mainintaa siitä, että tavaroiden tai palveluiden yleishyödyllisen luonteen perusteella niihin voitaisiin soveltaa alennettua verokantaa. Itävalta ei myöskään kuulu 113 artiklan mukaisiin jäsenvaltioihin, joilla olisi mahdollisuus soveltaa lopullisen järjestelmän käyttöönottoon saakka alennettuja verokantoja sillä perusteella, että se olisi soveltanut näitä 1.1.1991, sillä Itävalta on liittynyt unionin jäseneksi vasta samanaikaisesti Suomen kanssa vuonna 1995. Samoin muutkaan direktiivin 3 luvun 4 jakson lopullisen järjestelmän käyttöönottoon saakka sovellettavista erityisistä säännöksistä tai kyseisen jakson 5 luvun tilapäisistä säännöksistä eivät sovellu yleishyödyllisten yhteisöjen tavaroiden tai palveluiden luovutuksiin Itävallassa. Itävallalla ei myöskään ole tätä asiaa koskevaa poikkeuslupaa⁹⁶. Edellä esitetyn perusteella Itävallassa yleishyödyllisten yhteisöjen myynteihin sovellettaville alennetuille verokannoille ei ole löydettävissä perusteita arvonlisäverodirektiivistä.

⁹⁶ Euroopan komissio 2014b.

3.2 Arvonlisäverovelvollisuus Ruotsissa

3.2.1 Rikkomusmenettelyt komissio vs. Ruotsi

Komissio on käynnistänyt Ruotsia vastaan kaksi erillistä rikkomusmenettelyä miltei samanaikaisesti Suomea vastaan käynnistetyn rikkomusmenettelyn kanssa. Ensimmäinen virallinen huomautus (2007/2311) koskee aatteellisten yhdistysten ja rekisteröityjen uskontokuntien arvonlisäverotusta ja jälkimmäinen (2008/2002) taloudellisen toiminnan määritelmää. Vaikka taloudellisen toiminnan määrittelyllä on välillinen merkitys myös yleishyödyllisten yhteisöjen arvonlisäverotuksessa, on ensin mainittu rikkomusmenettely olennaisempi yleishyödyllisten yhteisöjen arvonlisäverotuksen kannalta.⁹⁷

Ruotsin yleishyödyllisiä yhteisöjä koskeva rikkomusmenettely on ydinsisällöltään pääasiassa yhteneväinen Suomea vastaan käynnistetyn rikkomusmenettelyn kanssa. Pääsäännön mukaisesti Ruotsin arvonlisäverolain, mervärdesskattelagetin (1994:200, ML) 1 §:n mukaan arvonlisäveroa on suoritettava verovelvollisten henkilöiden tässä ominaisuudessaan suorittamista tavaroiden ja palveluiden luovutuksista. ML 4. luvun 8 §:n mukaisesti aatteellisten yhdistysten ja rekisteröityjen uskontokuntien ammattimaiseksi toiminnaksi ei katsota sellaista toimintaa, jonka tulot tulevat sellaisesta elinkeinotoiminnasta, joka on vapautettu verosta tuloverolain, inkomstskattelagetin (1999:1229, IL) mukaan⁹⁸. Komissio katsoo, että rajoitettu tuloverovelvollisuus johtaa siihen, ettei yhteisöjen katsota harjoittavan arvonlisäverotuksessa ammattimaista toimintaa ja siksi näitä ei pidetä arvonlisäverotuksessa verovelvollisina. Lisäksi komissio katsoo, että verovelvollisuus ei Ruotsin lainsäädännön mukaan aktualisoidu arvonlisäverotuksessa,

⁹⁷ Rikkomusmenettelyssä koskien taloudellisen toiminnan määrittelyä oli ensi sijassa kyse siitä, että komissio katsoi, ettei Ruotsin arvonlisäverolaissa käytetty kansalliseen tuloverolain elinkeinotoiminnan määritelmään kytketty ammattimaisen toiminnan (*yrkesmässig verksamhet*) käsite vastannut direktiivin yhteisöoikeudellista taloudellisen toiminnan käsitettä tulkinnaltaan ruotsalaisessa oikeuskäytännössä eivätkä taloudellisen toiminnan muodostumisen ehdot vastanneet direktiiviä. Vastauksessaan komissiolle Ruotsi kertoi, että kansallisen arvonlisäverolain ammattimaisen toiminnan käsitettä on jo vuosia tulkittu ruotsalaisessa oikeuskäytännössä EU-oikeusmyönteisesti, mutta Ruotsi kuitenkin ilmaisi olevansa valmis tekemään näiltä osin tarvittavat tarkentavat lainsäädäntömuutokset Ruotsin kansallisen oikeuden saattamiseksi harmoniaan arvonlisäverodirektiivin määritelmien kanssa. Ruotsin arvonlisäverolakia on muutettu taloudellisen toiminnan määritelmän osalta vuonna 2013. Rikkomusmenettelystä koskien taloudellisen toiminnan määrittelyä ks. esim. Euroopan komissio 2008b ja Regeringskansliet 2008a.

⁹⁸ Ammattimaisen toiminnan käsite on myös ML 4. luvun 8 §:n osalta muutettu lailla 2013:954 muotoon taloudellinen toiminta (*ekonomisk verksamhet*).

vaikka yhteisö harjoittaisi arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan mukaista taloudellista toimintaa. Kyseisen artiklan mukaan verovelvollisuus ei riipu taloudellisen toiminnan muodosta tai tuloksesta.⁹⁹

Komissio katsoo, että koska Ruotsin arvonlisäverolainsäädäntö vastaa puutteellisesti 9 artiklan sisältöä, rikkoo Ruotsi samalla direktiivin 2 artiklaa, koska yhdistysten ja uskontokuntien tavaroiden ja palveluiden luovutukset jäävät kansallisen lainsäädännön nojalla arvonlisäverottomiksi. Komission mukaan Ruotsissa arvonlisäverottomaksi jää 132 artiklan vapautussäännöksiä laajempi joukko toimintaa, kuten esimerkiksi tieteellisen tutkimuksen edistäminen. Lisäksi komissio pitää IL:ssa määriteltyjä aatteellisen yhdistyksen yleishyödyllisyydelle ja siten verottomuudelle esitettyjä kriteerejä ilmaisuiltaan liian avoimina ja epäyhjäntävinä, mikä eroaa 132 artiklan tarkkaan määritelyistä ja kuvatuista poikkeuskategorioista¹⁰⁰. EU:n tuomioistuin on ottanut komission mukaan useissa tapauksissa kantaa siihen, että vaikka 132 artiklan tavoitteena on jättää tietyt yleishyödyllisenä pidetyt toiminnot arvonlisäverotuksen soveltamisalan ulkopuolelle, on artiklaa sovellettava suppeasti ja vain artiklassa yksityiskohtaisesti kuvattuihin tapauksiin. Kolmanneksi komissio toteaa, että yhteisön lainsäädännön vastaisesti tietyt toiminnot jää arvonlisäverolain soveltamisalan ulkopuolelle, sillä ruotsalaisessa lainsäädännössä on koko toiminnan verottomuuden perusteeksi määritelty toiminnan pääasiallinen tavoite (käytännössä 70–80 % toiminnasta), jolloin loppuosa voi pitää sisällään kansallisenkin lainsäädännön nojalla elinkeinotoimintana pidettävää toimintaa.¹⁰¹

Kuten komission Suomea vastaan käynnistämässä rikkomusmenettelyssäkin, on myös Ruotsin rikkomusmenettelyssä kyse siitä, että komissio katsoo tiettyjen toimintojen jäävän arvonlisäverotuksen soveltamisalan ulkopuolelle kansallisesta lainsäädännöstä johtuen. Ruotsin rikkomusmenettelyn etenemisen seuraaminen on Suomen lainsäädännön kehittämisen kannalta erityisen olennaista, koska Suomea vastaan käynnistetyn rikko-

⁹⁹ Euroopan komissio 2008c.

¹⁰⁰ Virallisen huomautuksen sivulla 8 asiaa koskien on viitattu tuloverolain 4. luvun 7–14 §:iin, ilmeisesti oikea viittaus tulisi olla 7. luvun kyseisiin pykäliin, joissa toiminnan yleishyödyllisyydelle asetettavat kriteerit on virallisen huomautuksen toimitusajankohtana kesäkuussa 2008 määritelty.

¹⁰¹ Euroopan komissio 2008c. Lisäksi komissio kiinnitti virallisessa huomautuksessaan huomiota siihen, että Ruotsin arvonlisäverokomitean vuonna 2002 laatimassa mietinnössä ”Mervärdesskatt i ett EG-rättsligt perspektiv” (SOU 2002:74) esitettiin muutoksia mm. aatteellisia yhdistyksiä koskevaan ML:n 4. luvun 8 §:ään sen neutraliteettiongelma johtuen. Komissio piti ongelmallisena sitä, että Ruotsin hallituksen havaitsemaa ongelmaa arvonlisäverotuksen EU-oikeuden yhdenmukaisuuden toteutumisessa ei ollut korjattu.

musmenettelyn ydinalueen, eli AVL 4 §:n soveltamisen ja pykälän tuloverolakikytkennän osalta tapauksissa on kyse hyvin samankaltaisesta rikkomuksesta arvonlisäverodirektiivin implementoinnissa.

Vastauksessaan viralliseen huomautukseen Ruotsi ei kiistänyt sitä, etteikö Ruotsin aatteellisten yhdistysten ja rekisteröityjen uskontokuntien arvonlisäverotusta koskeva lainsäädäntö olisi ollut sinänsä ristiriidassa arvonlisäverodirektiivin kanssa. Ruotsi ilmaisi-kin komissiolle perustavansa komitean selvittämään ML 4. luvun 8 §:n ja direktiivin 2 ja 9 artiklojen välistä suhdetta ja toimittavansa tämän selvitystyön tulokset myös komission tietoon mahdollisimman pian.¹⁰²

Tämän lisäksi Ruotsi selvitti vastauksessaan, että vaikka lainsäädäntö itsessään viittaisikin ristiriitaan lainsäädännön ja EU-oikeuden välillä, on Ruotsin oikeus- ja verotuskäytännössä omaksuttu EU-oikeusmyönteinen laintulkintatapa. Ruotsin näkemyksen mukaan EU-oikeus on toimeenpantu tosiasiallisen toiminnan tasolla ja direktiivillä voi olla verotuksessa suora vaikutus, jos tästä on etua verovelvolliselle. Asia on ilmaistu muun muassa ohjeessa Skatteverkets handledning för mervärdesskatt (2008) ja näkökulma on tullut esiin myös useissa eri oikeusasteiden tuomioissa Ruotsissa. Lisäksi Ruotsi huomautti, että arvonlisä- ja tuloverolain yhteyden vuoksi arvonlisäverottomuuskin koskee ainoastaan sitä yhteisöjen toiminnan osaa, joka katsotaan verottomaksi tuloverolain mukaan. Jos yhteisön tulojen katsotaan pääasiallisesti tulevan muusta kuin tuloverolaissa verottomaksi määritellystä toiminnasta, pidetään yhteisöä myös arvonlisäverotuksessa verovelvollisena. Vastauksensa lopussa Ruotsi korostaa vielä yhdistystoiminnan pitkiä perinteitä ja merkitystä ruotsalaiselle demokratialle ja hyvinvoinnille, minkä vuoksi yhdistystoiminnan hallinto on pyritty pitämään lainsäädäntövaatimusten osalta mahdollisimman yksinkertaisena. Mikäli Ruotsi joutuisi muuttamaan yleishyödyllisten yhteisöjen toiminnan arvonlisäverolliseksi, aiheutuisi toiminnasta kohtuuttomia rasitteita yhteisöjen taloudesta vastaaville henkilöille suhteessa verovelvollisuudella saavutettaviin fiskaalisiin hyötyihin.¹⁰³

Arvonlisäverotuksesta aatteellisella toimintakentällä valmisteltiin vuonna 2009 raportti Mervärdesskatt för den ideella sektorn, m.m, johon on koottu esitykset arvonlisävero-

¹⁰² Regeringskansliet 2008b.

¹⁰³ Regeringskansliet 2008b.

lain muutoksiksi taloudellisen toiminnan määrittelyn sekä yleishyödyllisen toiminnan osalta. Lisäksi raportissa on eritelty ja taustoitettu laajasti lainsäädäntömuutoksien tar-koitusta ja vaikutuksia toimintakentälle kuin yhteiskunnalle laajemminkin. Lähtökohta-na raportin ehdotuksissa on pidetty sitä, että muutoksilla ei tulisi aiheuttaa taloudellista haittaa yleishyödylliselle toiminnalle tai mahdollisesti aiheutuvalle haitalle on esitettävä riittävät kompensatiokeinot.¹⁰⁴ Raportissa esitetyt muutoksia on käsitelty tarkemmin myöhemmin luvussa 3.2.3.

Raportissa on esitetty, että yleinen arvonlisäverovelvollisuuden liikevaihtoraja nostettaisiin kaikkien verovelvollisten osalta 250 000 kruunuun¹⁰⁵. Raportissa esitetyn ulkopuo-lelta Ruotsi on kuitenkin lähestynyt komission pääsihteeristöä 20.1.2011 päivätyllä ha-kemuksella, jossa Ruotsi pyytää komissiolta lupaa arvonlisäverodirektiivin 395 artiklan mukaisiin erityistoimenpiteisiin veronkannon yksinkertaistamiseksi. Hakemuksessaan Ruotsi pyytää, että komissio myöntäisi sille luvan soveltaa aatteellisen sektorin toimin-nassa arvonlisäverotuksen vähäisen toiminnan rajana 1 miljoonaa kruunua vuoden 2012 hintatasossa sidottuna kuluttajahintaindeksiin liikevaihtorajan reaaliarvon säilyttämisek-si. Kyseinen erityistoimenpide ei tulisi olemaan ajallisesti rajattu. Ruotsi perustelee ha-kemuksessaan yleishyödyllisen toiminnan korkeampaa liikevaihtorajaa aatteellisen toi-minnan yhteiskunnallisella merkityksellä, toiminnan laajuudella sekä arvonlisäverotuk-sesta yleishyödylliselle toiminnalle aiheutuville hallinnollisilla kustannuksilla. Mikäli arvonlisäverotus toteutettaisiin, kuten komissio on rikkomusmenettelyssä esittänyt, on Ruotsi laskenut arvonlisäveron käsittelyn hallinnollisten kustannusten nousevan 1,5 miljardiin kruunuun aatteellisessa toiminnassa, kun taas Ruotsin hakeman erityistoi-menpiteen vähentävä vaikutus Ruotsin saamiin arvonlisäverotuloihin jäisi arviolta 300 miljoonaan kruunuun. Aatteellisen toiminnan luonteesta johtuen Ruotsi ei myöskään katso verovapaudesta syntyvän todellisia kilpailuvaikutuksia. Lisäksi Ruotsi huomioi, että direktiivin artikloissa 285–290 säädettyjen eräiden (osin maakohtaisten) verovapau-tusten ja -helpotusten lisäksi komissio on ottanut usein kantaa sääntelyn yksinkertaista-miseksi, muun muassa ehdotuksessa direktiiviksi arvonlisäverovelvoitteiden yksinker-

¹⁰⁴ Regeringskansliet 2009. Lisäksi raportissa on esitetty muutoksia koskien kiinteistöjen luovutusten arvonlisäverollisuutta, mutta kyseiset luovutukset on rajattu tämän tutkimuksen ulkopuolelle.

¹⁰⁵ Regeringskansliet 2009, ks. esim. s. 41.

taistamiseksi komissio on ehdottanut verovapauden vuosittaiseksi liikevaihtorajaksi 100 000 euroa.¹⁰⁶

Komissio totesi vastauksessaan Ruotsille, että ensiksikään pienyrityksiä koskevat vähäisen toiminnan rajat arvonlisäveron verovapaudessa eivät ole riippuvaisia toiminnan luonteesta tai oikeudellisesta muodosta, vaan rajat perustuvat nimenomaisesti yhteisön kokoon. Toiseksi komissio totesi, että Ruotsin ehdottaman korotetun liikevaihtorajan soveltaminen aatteelliseen toimintaan olisi vastoin veroneutraliteettia, joka on yksi arvonlisäverojärjestelmän peruseriaa-asteista. Viimeiseksi komissio totesi, että Ruotsin anoma 1 miljoonan kruunun (114 000 euron) liikevaihtoraja on huomattavan korkea, sillä se on korkeampi kuin yhdenkään maan soveltama liikevaihtoraja tai komission ehdotus korkeimmaksi vähäisen toiminnan rajaksi. Kokonaisuutena komissio katsoi Ruotsin hakemuksen siinä määrin EU-oikeuden vastaiseksi, ettei komissio hyväksynyt Ruotsin hakemusta.¹⁰⁷

Komission kielteisestä kannasta huolimatta Ruotsi jatkoi vuoden 2011 aikana kirjeenvaihtoa komission kanssa koskien yleishyödyllisen toiminnan arvonlisäverotusta. Kirjeissään Ruotsi korosti edelleen aatteellisen toiminnan merkitystä Ruotsille ja nosti esiin myös sen, että mikäli Ruotsin ehdottamaa erityistoimenpidettä ei sellaisenaan voitaisi hyväksyä, tulisi arvonlisäverodirektiiviä muuttaa kokonaisuudessaan yleishyödyllistä toimintaa koskevilta osin. Käydyin kirjeenvaihdon perusteella voi todeta, että Ruotsi on käynyt komission kanssa keskusteluita yleishyödyllisen toiminnan arvonlisäverotuksesta myös kirjeenvaihdon ulkopuolella.¹⁰⁸

3.2.2 Sääntelyn nykytila ja tehdyt muutokset

Aatteellisen toimintakentän arvonlisäverotusta koskevassa raportissa esitettiin muutettavaksi arvonlisäverolain elinkeinonharjoittajan ja yrittäjän käsitteet verovelvollisen käsitteiksi ja ammattimaisen toiminnan käsite taloudellisen toiminnan käsitteeksi, jolloin Ruotsin kansallisessa arvonlisäverolainsäädännössä käytetyt käsitteet vastaisivat

¹⁰⁶ Regeringskansliet 2011a.

¹⁰⁷ Euroopan komissio 2011a.

¹⁰⁸ ks. esim. Regeringskansliet 2011b ja 2011 c sekä Euroopan komissio 2011b.

arvonlisäverodirektiivin EU-oikeudellisia käsitteitä mahdollisimman tarkasti.¹⁰⁹ Käsittemuutosten osalta Ruotsin arvonlisäverolakia on muutettu vuonna 2013.

Ruotsin aatteellisia yhteisöjä koskeva arvonlisäverolainsäätely on tietyistä tehdyistä muutoksista huolimatta edelleen lakiteknisesti rakennettu hyvin samaan tapaan kuin Suomen yleishyödyllisten yhteisöjen arvonlisäverovelvollisuutta koskeva sääntely. Pääsäännön (ML 1. luku 1 §) arvonlisäveroa on maksettava verollisista tavaroiden ja palveluiden luovutuksista, joiden luovuttaja on verovelvollinen (*beskattningsbar person*)¹¹⁰. Lain 4. luvussa on kuvattu tarkemmin, mitä laissa tarkoitetaan verovelvollisella ja taloudellisella toiminnalla. Kyseisen luvun 8 §:n mukaan taloudelliseksi toiminnaksi ei katsota sellaista aatteellisen yhdistyksen tai rekisteröidyn uskontokunnan toimintaa, jonka tulot tulevat sellaisesta elinkeinotoiminnasta, joka on vapautettu verosta inkomstskattelagenin (IL) 7. luvun 3 §:n nojalla. Kyseisen pykälän mukaan säätiöt, aatteelliset yhdistykset ja rekisteröidyt uskontokunnat ovat verovelvollisia ainoastaan 13. luvun 1 §:n mukaisesta elinkeinotoiminnasta (toiminnan oltava ammattimaista ja itseenäistä, minkä lisäksi elinkeinotoiminnaksi katsotaan aina elinkeinokiinteistöjen ja -asunto-osakkeiden nautintaoikeus sekä metsän hakkuuoikeus), jos nämä yhteisöt täyttävät seuraavat tuloverolain 4–6 §:n ja 10 §:n edellytykset:

4 § Päämäärävaatimus (ändamålskravet): Yhteisöllä tulee olla vähintään yksi yleishyödyllinen päämäärä. Yleishyödyllisinä pidetään päämääriä, jotka edistävät urheilua, kulttuuria, ympäristönsuojelua, lapsista ja nuorista huolehtimista, poliittista ja uskonnollista toimintaa, sairaanhoitoa, sosiaalipua, yhteistyötä viranomaisten kanssa kriisivalmiusasioissa, koulutusta, tieteellistä tutkimusta ja muuta vastaavaa toimintaa. Lisäksi pykälässä on määriteltä, että päämäärän toteuttaminen ei saa olla rajattu vain tiettyihin sukuihin tai henkilöihin eikä näiden tai muiden tahojen taloudellisten intressien edistämiseen.

¹⁰⁹ Regeringskansliet 2009, s. 73–74.

¹¹⁰ Verovelvollisen käsite on otettu lakiin lailla 2013:368. Aiemmin laissa käytettiin ammattimaisen toiminnan käsitettä, kuten edellä luvussa 3.2.1 on kerrottu. Tässä tutkimuksessa käytetään pääasiassa yksinomaan 1.1.2014 voimaan tulleita ML:n sanamuotoja, paitsi silloin, kun nimenomaisesti viitataan aiemmin voimassa olleeseen lakiin (näin esimerkiksi rikkomusmenettelyn käsittelyn yhteydessä).

5 § Toimintavaatimus (*verksamhetskravet*): Yhteisön täytyy verovuoden aikana edistää vähintään yhtä 4 §:n päämäärää. Jos toimintavaatimus ei täyty kyseisenä verovuonna, tarkastellaan vaatimuksen toteutumista myös edellisen ja seuraavan verovuoden osalta kokonaisuutena.

6 § Toteuttamisvaatimus (*fullföljdskravet*): Yhteisön täytyy käyttää tuotonsa 4 §:ssä mainittujen yleishyödyllisten päämäärien edistämiseen verovuonna. Toteuttamisvaatimuksen arvioinnissa voidaan huomioda myös tulojen käyttö useamman verovuoden aikana ja poikkeaminen toteuttamisvaatimuksesta on mahdollista ainoastaan väliaikaisesti. Toteuttamisvaatimuksen laskennassa huomioitavat tulot on eritelty 7 §:ssä, lisäksi poikkeusta vaatimuksen toteuttamisesta kiinteistön hankkimiseksi voi hakea verohallinnolta 8 §:n nojalla.

10 § Avoimuusvaatimus (*öppenhetskravet*, ei koske säätiöitä): Yhteisö ei saa hylätä jäsenhakemusta ilman erityisiä toiminta-alaan, -tarkoitukseen tai muuhun vastaavaan liittyviä perusteita.¹¹¹

Lisäksi IL 3 §:n mukaan 4–6 §:n ja 10 §:n vaatimukset täyttävät yhteisöt eivät ole myöskään verovelvollisia elinkeino- tai kiinteistötuloista, jotka pääasiallisesti tulevat 4 §:n päämäärän toteuttamisesta tai joilla on päämäärään luonnollinen sidos tai toiminnasta, joka toimii aatteellisen toiminnan rahoituslähteenä tai tuloista, jotka tulevat kiinteistön käyttämisestä kiinteistöverolain (*fastighetstaxeringslagen* 1979:1152) 3. luvun 4 §:n mukaisiin verovapaisiin tarkoituksiin¹¹². Poikkeuksena suhteellisen laajoista verovapauksista on IL 3 §:n mukaan pääomatulot, joista myös aatteelliset yhdistykset ovat verovelvollisia muiden juridisten henkilöiden tapaan, tosin myös näiden tulojen verollisuudesta on erinäisiä poikkeuksia.¹¹³ Koska nämä pääomatulot jäävät kuitenkin arvonlisäverotuksen soveltamisalan ulkopuolelle, ei näitä aatteellisten yhteisöjen tuloverotukseen liittyviä poikkeuksia käsitellä tässä yhteydessä tarkemmin.

¹¹¹ Inkomstskattelagetin toimijaa koskevia vaatimuksia verottomuuden edellytyksien täyttymiseksi on tarkennettu lailla 2013:960. Aiemmin vaatimukset olivat IL 7–14 §:ssä.

¹¹² Tällaisia verovapaita tarkoituksia ovat mm. kirkon toiminta, tuloverolain mukainen yleishyödyllinen aatteellinen toiminta, eräiden säätiöiden ja esimerkiksi ylioppilaskuntien toiminta sekä ulkomaisten valtioiden lähetystöjen toiminta.

¹¹³ Skatteverket 2014, s. 2.

Kun aatteellinen toiminta ainakin vielä toistaiseksi nauttii Ruotsissa kansallisen lainsäädännön nojalla tuloverotusasemaansa perustuen suhteellisen laajaa arvonlisäverovapautta, eivät vähäisen toiminnan rajaa koskevat muutokset liity olennaisesti aatteellisen toiminnan arvonlisäverotukseen. On kuitenkin huomattava, että aiemmin Ruotsissa sovellettiin ML 4. luvun 1 §:n 2. momentin mukaista 30 000 kruunun vähäisen toiminnan liikevaihtorajaa. Arvonlisäverotuksessa ammattimaisena toimintana ei pidetty toimintaa, jonka liikevaihto verovuonna alitti 30 000 kruunua, eli toiminnasta ei tarvinnut tilittää arvonlisäveroa. Kun ammattimaisen toiminnan käsite korvattiin verovelvollisen ja taloudellisen toiminnan käsitteillä, poistettiin myös vähäisen toiminnan raja lailla 2013:368, eli tällä hetkellä arvonlisäverolakia sovelletaan pienimpäänkin lain soveltamisalaan kuuluvaan myyntiin poikkeuksetta.

3.2.3 Sääntelyyn esitetyt muutokset

Kuten edellä luvussa 3.2.2 esitetystä käy ilmi, on Ruotsi tehnyt rikkomusmenettelyiden johdosta tiettyjä muutoksia arvonlisäverolainsäädäntönsä harmonisoimiseksi arvonlisäverodirektiivin kanssa. Virallisessa huomautuksessa (2007/2311) esiin nostettua ongelma-kohtaa ML 4. luvun 8 §:ssä aatteellisia yhdistyksien ja rekisteröityjen uskontokuntien arvonlisäverotusta koskien ei kuitenkaan ole sisällöllisesti olennaisesti muutettu rikkomusmenettelyn käynnistymisen jälkeen. Säännöksen EU-oikeudellisen yhteensovittamattomuuden ongelmallisuuteen on kiinnitetty huomiota jo aiemminkin, ja ongelma nostetaan jälleen esiin aatteellisen sektorin arvonlisäverotusta koskevassa raportissa. Raportissa pidetään myös tuloverotuksen ja arvonlisäverotuksen kytköstä ongelmalliseksi, sillä arvonlisäverovelvollisuus syntyy yksittäisten transaktioiden perusteella, kun taas tuloverotus perustuu toiminnan yhteenlasketun tuloksen verotukseen.¹¹⁴

Raportissa on huomioitu komission näkemykset Ruotsin arvonlisäverolainsäädännön EU-oikeuden vastaisuudesta ja raportin lähtökohtana on se, että aatteellisten yhdistysten tuloverotukseen liitetty arvonlisäverovapaus tulee poistaa, ja yhteisöjen arvonlisäverokohtelun tulee perustua yleissäädöksiin. Kun yleinen arvonlisäverovapauden perustava ML 4. luvun 8 § poistettaisiin, tulisi Ruotsin implementoida vastaavasti muut direk-

¹¹⁴ Regeringskansliet 2009, s. 89.

tiivin 132 artiklan mukaiset verovapauksia koskevat säädökset kansalliseen arvonlisäverolakiin. Näitä (muun muassa jäsenmaksuja, rahankeräystapahtumia, sosiaalihuoltoa, kulttuuria ja liikuntaa koskevia) esitettiin raportissa sisällytettäväksi ML 3. lukuun, mutta muutoksia ei ole ainakaan vielä otettu ML:iin.¹¹⁵

Lisäksi raportissa esitettiin ML 1. lukuun lisättäväksi uusi 19 §, jossa määriteltäisiin yleishyödyllinen aatteellinen yhdistys, säätiö ja uskonnollinen yhdyskunta. Määritelmä mukailee nykyistä tuloverolain 7. luvun määritelmää päämäärä- ja toimintavaatimuksen osalta ja lisäksi vaatimuksena olisi esityksen mukaan se, että toiminta ei ole voittoa tavoittelevaa. Määritelmän ottaminen mukaan arvonlisäverolakiin on raportissa esitetyn mukaan olennaista, sillä osaa direktiivin 132 artiklan sallimista vapautuksista voidaan soveltaa ainoastaan julkisoikeudellisiin organisaatioihin, jäsenvaltion tiettyä tarkoitusta palveleviksi organisaatioiksi tunnustamiin laitoksiin tai voittoa tavoittelemattomiin organisaatioihin.¹¹⁶

Koska ML 4. luvun 8 §:n poistaminen johtaisi aatteellisten yhteisöjen kohteluun muiden verovelvollisten kanssa samalla tavalla, on raportissa esitetty myös muutoksia ns. pienyrittäjäsäännöksiin. Raportissa on esitetty vähäisen toiminnan rajaksi 250 000 kruunua, johon ei yhdistysten osalta laskettaisi mukaan tuloja, jotka olisi vapautettu arvonlisäverosta 132 artiklaan perustuvien lakimuutosesitysten nojalla. Näin ollen aatteellisten yhteisöjen huomattavankin laaja toiminta saattaisi jäädä kokonaan verottomaksi, sillä 250 000 kruunun raja koskisi ainoastaan verollisia toimintoja.¹¹⁷ Koska liikevaihtoraja olisi yhtenäinen kaikille verovelvollisille, vaatisi rajan toteuttaminen suhteellisen mutkikkaita uusia säännöksiä esimerkiksi verovelvollisen määrittämisestä ja liikevaihtorajan laskemisesta, joten raportissa on esitetty uutta 9 d lukua lisättäväksi arvonlisäverolakiin.¹¹⁸

Vaikka raportti on valmisteltu siitä lähtökohdasta, että aatteellisille yhdistyksille ja rekisteröidyille uskontokunnille koituisi raportissa esitetyistä lakimuutoksista mahdollisimman vähän taloudellisia kustannuksia, aiheutuu näitä kuitenkin väistämättäkin yleisen verovapauden poistuessa. Arvonlisäverojärjestelmän sisäisenä keinona on vähäisen

¹¹⁵ Regeringskansliet 2009, 89.

¹¹⁶ Regeringskansliet 2009, s. 10 ja s. 90.

¹¹⁷ Regeringskansliet 2009, s. 85.

¹¹⁸ Regeringskansliet 2009, s. 190.

toiminnan rajan soveltamisen lisäksi esitetty alennetun (6 %) verokannan soveltamista lahjoitettuihin tavaroihin, jotka myydään uuden 1. luvun 19 §:n mukaisten yleishyödyllisten yhteisöjen toimesta hyvinvoinnin ja sosiaalisten päämäärien edistämiseksi.¹¹⁹ Koska raportissa kuitenkin huomioidaan, että todennäköisesti arvonlisäverotuksen soveltamisalan laajentumisesta aiheutuu yleishyödyllisille yhteisöille kustannuksia, olisi nämä kustannukset pyrittävä kompensoimaan näille järjestöille. Pääasialliseksi kompensointikeinoksi raportissa esitetään järjestöille kohdennettavien valtionavustusten määrän kasvattamista, mutta tuen tarkan määrän ja toteuttamistavan arviointi on vaikeaa, koska muutosten taloudellisia vaikutuksia järjestöille ei ole ollut mahdollista arvioida.¹²⁰

Suuri osa raportissa esitetyistä muutoksista on kytketty siihen lähtökohtaan, että ML 4. luvun 8 § poistettaisiin Ruotsin arvonlisäverolaista. Tästä syystä on ymmärrettävää, että muitakaan muutoksia ei ole vielä lakiin tehty, kun kyseistä aatteellisten yhteisöjen arvonlisäverovelvollisuuden määrittävää perussäännöstä ei ole poistettu. Vaikka muutoksia ei vielä olekaan Ruotsissa toteutettu, on raportissa kuitenkin eritelty ansiokkaasti yksi vaihtoehtoinen toimintamalli Ruotsin perusteiltaan Suomen kaltaisen sääntelytilanteen muuttamiseksi EU-oikeuden mukaiseksi. Raportissa esitetyn perusteella Ruotsin aatteellisten yhteisöjen toiminta muistuttaa myös laajuudeltaan, luonteeltaan ja merkitykseltään hyvin läheisesti yleishyödyllisten yhteisöjen toimintaa Suomessa. Raportissa on myös esitetty suuntaa-antavia arvioita siitä, millaisia taloudellisia vaikutuksia raportissa esitetyllä sääntelykokonaisuudella tulisi olemaan eri tahoille. Toiminnan ja sääntelyn nykytilan samankaltaisuudesta johtuen Suomen arvonlisäverolainsäädännön kehittämistyössä onkin syytä erityisesti seurata Ruotsin rikkomusmenettelyn jatkokäsittelyä sekä mahdollisia lainsäädäntömuutoksia.

3.3 Arvonlisäverovelvollisuus Tanskassa

Suomen, Ruotsin ja Itävallan rikkomusmenettelyjen lisäksi komissio on käynnistänyt rikkomusmenettelyn myös Tanskaa vastaan (asianumero 2007/2312) koskien arvonlisäverodirektiivin implementointia yleishyödyllisten yhteisöjen arvonlisäverotuksen

¹¹⁹ Regeringskansliet 2009, s. 126–128.

¹²⁰ Regeringskansliet 2009, s. 224–236.

osalta. Komissio katsoo virallisessa huomautuksessaan, että Tanska on laiminlyönyt velvollisuutensa direktiivin implementointiin, sillä Tanskan arvonlisäverolain, momslovenin (106/2013 MomsL) 13 §:n 1 momentin 18, 19 ja 22 kohtien mukaiset yleishyödyllisten yhteisöjen toimintaa koskevat vapautukset ovat liian laajoja verrattuna arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan mukaisiin vapautuksiin¹²¹. Momo Slovenia on muutettu rikkomusmenettelyn käynnistymisen jälkeen siten, että kyseiset rikkomusmenettelyssä esiin nostetut säädökset ovat nykyisin MomsL 13 §:n 1 momentin 17, 18 ja 21 kohdat.

Momo Slovenin 13 §:n 1 momentin 22 kohdan (nyk. kohta 21) mukaan arvonlisäverosta on vapautettu hyväntekeväisyysjärjestöjen ja muulla tapaa yleishyödyllisten yhdistysten (*almenvelgørende eller på anden måde almennyttige foreninger m.fl.*) tavaroiden ja palveluiden luovutukset, jotka liittyvät toiminnan järjestämiseen. Vapautuksen ehtona on, että vapautuksesta ei synny kilpailuvääristymiä ja että toiminnasta syntyvä voitto käytetään yhdistyksen oman päämäärän edistämiseen, minkä lisäksi voiton käyttö on pyydettyä dokumentoida tulli- ja verohallinnolle. Vapautus ei myöskään sovellu liiketoiminnan muodossa tapahtuvaan tavaroiden tai palveluiden luovutukseen. Komissio katsoo virallisessa huomautuksessaan, että Tanskan käyttämä ilmaisu hyväntekeväisyysjärjestöistä ja muista yleishyödyllisistä yhdistyksistä on liian laaja ja käsittää muita yhteisöjä kuin niitä, jotka on vapautettu arvonlisäverosta direktiivin mukaan. Lisäksi komission mukaan vapautus on liian laaja, sillä se käsittää kaikki tavaroiden ja palveluiden luovutukset, kun taas direktiivin 132 artiklan 1 kohdan o-alakohdan mukaan verovapaus koskee ainoastaan konkreettisissa ja satunnaisissa varainkeruutapahtumissa tapahtuvaa myyntiä.¹²²

Viralliseen huomautukseen antamassaan vastauksessaan Tanska toteaa, että Tanskassa ei ole mahdollista vapauttaa yhteisöjä arvonlisäverosta direktiivin tarkoitusta laajemmin, sillä momsloven alistetaan direktiivin mukaiselle tulkinnalle. Lisäksi Skatteministeriet huomauttaa, että vapautukset eivät koske liiketoiminnan muodossa tapahtuvia tavaroiden ja palveluiden luovutuksia, vaan ainoastaan yhdistysten yleishyödyllisen tarkoituksen toteuttamista. Lopuksi Skatteministeriet katsoo, että yleisten arvonlisäverovapauksien käyttäminen on yhdenmukaista arvonlisäverodirektiivin kanssa, sillä ve-

¹²¹ Folketinget 2013. < <http://www.euo.dk/dokumenter/efdomstolen/aabn/aabnanl/2008/2312/>>.

¹²² Skatteministeriet 2008.

rosta vapautettujen yhdistysten voidaan katsoa harjoittavan pysyvää ja jatkuvaa varainkeruuta tarkoituksensa toteuttamiseksi.¹²³

Tanskassa konkreettisten varainkeruutapahtumien yhteydessä tapahtuva tavaroiden tai palveluiden luovutus on vapautettu arvonnlisäverosta, mikäli syntynyt voitto käytetään hyväntekeväisyyteen tai muuhun yleishyödylliseen tarkoitukseen (MomsL 13 §. 1 mom 18 k, nyk. kohta 17). Komission näkemyksen mukaan tämä vapautus on liian laaja, sillä direktiivin mukaan tällaisissa tapahtuva myynti voi olla verotonta, mikäli voitto käytetään järjestäjän oman tarkoituksen edistämiseen. Tanska toteaa vastauksessaan, että oman toiminnan tarkoituksen edistämisen edellytys voidaan katsoa täytetyksi myös, jos voitto käytetään sellaiseen hyväntekeväisyyteen tai muuhun yleishyödylliseen toimintaan, joka vastaa voiton jakaneen yhteisön omaa päämäärää.¹²⁴

Momslovenin 13 §:n 1 momentin 19 kohdan (nyk. kohta 18) mukaan verosta on vapautettu tavaroiden luovutukset käytettyjen tavaroiden liikkeistä, jos syntyvä voitto käytetään hyväntekeväisyyteen tai muuhun yleishyödylliseen tarkoitukseen. Vapautuksen edellytyksenä on, että myydyt tavarat on saatu vastikkeettomasti ja että tavaroiden myynnistä vastaavat vapaaehtoistyöntekijät. Komissio pitää myös tätä Tanskan sallimaa vapautusta direktiivin vastaisena siksi, että 132 artiklan vapautussäännösten nojalla ai-noastaan tilapäisissä varainkeruutapahtumissa tapahtuva myynti voidaan vapauttaa verosta, mikäli tästä ei aiheudu haittaa kilpailulle. Myös MomsL 13 §:n 1 momentin 19 kohdan osalta Tanska katsoi vastauksessaan, että vapautus on direktiivin mukainen, koska kyseessä on pääasiassa sosiaaliapuorganisaatioiden järjestämä varainkeruutoiminta, mistä ei pääsääntöisesti aiheudu kilpailuhaittaa.¹²⁵

Komissio toimitti Tanskalle perustellun lausunnon koskien hyväntekeväisyysjärjestöjen ja muiden yleishyödyllisten yhdistysten arvonnlisäverovapauksia tammikuussa 2010. Perustellussa launnossaan komissio toisti virallisessa huomautuksessa vuonna 2008 esittämänsä näkökannat siitä, miksi Tanskan lainsäädäntö rikkoo arvonnlisäverodirektiivin tarkkarajaisia 132 artiklan vapautussäännöksiä. Komissio vaati perustellussa launnossaan Tanskaa muuttamaan arvonnlisäverolainsäädäntönsä direktiivin mukaisek-

¹²³ Skatteministeriet 2008.

¹²⁴ Skatteministeriet 2008.

¹²⁵ Skatteministeriet 2008.

si.¹²⁶ Koska Tanska katsoi, ettei komissio tuonut perustellussa lausunnossaan esiin uusia näkökulmia jo virallisessa huomautuksessa esitettyjen lisäksi, perustuu myös Tanskan perusteltuun lausuntoon antama vastaus viralliseen huomautukseen antamiin vastauksiin. Tanska täydentää ainoastaan direktiivin mukaista tulkintaa koskevaa selvitystään sillä, että direktiivin mukainen laintulkinta käy ilmi myös Højesteretsin (korkein oikeus) oikeuskäytännöstä.¹²⁷ Lisäksi vastauksessa on ollut liite, joka on kuitenkin salainen¹²⁸. Perusteltuun lausuntoon annetun vastauksen jälkeen komissio ei ole lähestynyt Tanskaa asiassa, mutta rikkomusmenettely on edelleenkin kesken¹²⁹.

Kuten aiemmin mainittu, on Tanskan arvonlisäverolain 13 §:n 1 momenttia muutettu rikkomusmenettelyn käynnistymisen jälkeen. Kyseessä on kuitenkin rikkomusmenettelyn kannalta epäolennainen muutos, joka ei vaikuta sisällöllisesti rikkomusmenettelyssä käsittelyssä oleviin asioihin. Tanskan verohallinto on antanut yksityiskohtaiset ohjeet siitä, kuinka MomsL 13 §:n 1 momentin 17, 18 ja 21 kohtien mukaisia verovapauksia tulee tulkita¹³⁰. Koska näiden ohjeiden perusteena oleva laki on komission näkemyksen mukaan direktiivin vastainen, ei näiden ohjeiden mukaisia tarkempia rajoituksia ja edellytyksiä yleishyödyllisten yhteisöjen arvonlisäverovapaudelle ole kuitenkaan tarkoituksenmukaista käsitellä tässä yhteydessä. Mikäli verovapaudet eivät sovellu yleishyödyllisen yhteisön toimintaan, noudatetaan verotuksessa 1 §:n pääsääntöä, jonka mukaan toiminta on verollista, mikäli vuotuinen 50 000 kruunun raja ylittyy (MomsL 48 §).

Tanskassa on lisäksi olemassa erityinen yleishyödyllisten yhteisöjen ostoihin sisältyvien arvonlisäverojen kompensatiojärjestelmä. Kompensatiojärjestelmä hyväksyttiin vuonna 2006 tanskalaisten varainkeruuorganisaatioiden aloitteesta, sillä hyväntekeväisyysjärjestöjen ja yleishyödyllisten yhteisöjen rasittamista arvonlisäverolla ei pidetty tarkoituksenmukaisena.¹³¹ Järjestelmän tarkoituksena on myöntää hyvitys arvonlisäverotonta toimintaa varten tehtyihin ostoihin sisältyvästä arvonlisäverosta, johon yleissäännösten nojalla ei ole vähennysoikeutta¹³².

¹²⁶ Euroopan komissio 2010b.

¹²⁷ Skatteministeriet 2010.

¹²⁸ Folketinget 2013.

¹²⁹ Udenrigsministeriet 2014.

¹³⁰ ks. esim. Skat 2014: Den juridiske vejledning 2014-1 kohdat D.A.5.17, D.A.5.18 ja D.A.5.21.

¹³¹ Andersen 2011, s. 7.

¹³² KPMG Danmark 2013.

Kompensaatiojärjestelmän soveltamiseksi yhteisön pitää olla hyväntekeväisyysjärjestö, yleishyödyllinen yhteisö tai muu taho, joka on ligningslovenin (405/2013, LL) säännösten mukaisesti hyväksytty vastaanottamaan lahjoituksia. Edellytyksenä yhteisön hyväksymiselle on, että se täyttää LL 8A §:n tai 12 § 3 momentin mukaiset ehdot, joiden mukaan yhteisön on oltava hyväntekeväisyysjärjestö tai muulla tapaa suurelle henkilöpiirille etua tuottava yleishyödyllinen yhteisö. Kompensaatiojärjestelmän soveltamiseksi yhteisön on erikseen haettava verohallinnolta sekä hyväksyntää järjestelmän piiriin kuuluvaksi yhteisöksi että itse kompensaatiota verovuosittain.¹³³

Vuoteen 2013 saakka kompensaation määrä laskettiin haettavan vuoden vähennyskeltvottomien arvonlisäverojen ja vuoden 2004 vähennyskeltvottomien arvonlisäverojen erotuksen perusteella¹³⁴. Kompensatioon oikeuttaviksi vähennyskeltvottomiksi arvonlisäveroiksi katsottiin vain ne arvonlisäverot, joiden vähennyskeltvottomuus on liittynyt toiminnan yleishyödyllisyyteen. Näin ollen ne arvonlisäverot, jotka ovat olleet vähennyskeltvottomia esimerkiksi niiden kiinteistö- tai sijoitustoimintaan liittyvinä eivät ole voineet tulla huomioitavaksi kompensaation laskuperusteessa.¹³⁵ Haettujen kompensaatioiden määrä on kuitenkin lisääntynyt jatkuvasti koko järjestelmän soveltamisen ajan, joten kompensaatiojärjestelmää muutettiin vuodesta 2014 alkaen. Ehdotuksessaan budjettilaiksi vuodelle 2014 Tanskan hallitus esitti, että kompensaatiojärjestelmää muutettaisiin siten, että kompensaatioita varten varattaisiin 150 miljoonan kruunun suuruinen määräraha, joka jaettaisiin kompensaatiota hakeneiden kesken. Vuodesta 2014 alkaen kompensaation jaon perusteena on vähennyskeltvottomien arvonlisäverojen määrä vähennettynä omarahoitusosuuden määrällä, ja säännös koskien vähennyskeltvottomien arvonlisäverojen nousua vuodesta 2004 poistettiin.¹³⁶

Kompensaatiojärjestelmän hyväksyttävyyttä nykyisen arvonlisäverodirektiivin näkökulmasta voi pitää vähintäänkin tulkinnanvaraisena, ellei jopa suorastaan direktiivin tarkoituksen vastaisena. Tanska on kuitenkin esittänyt vuonna 2013 komissiolle näkökulmansa, jonka mukaan kansallisesti sovellettava kompensaatiojärjestelmä voisi olla yksi ratkaisu arvonlisäverotuksen yleishyödylliselle toiminnalle aiheuttamaan haittaan,

¹³³ KPMG Danmark 2013.

¹³⁴ KPMG Danmark 2013.

¹³⁵ Hinnerskov – Pedersen - Jørgensen – Harsem 2010, s. 6-9.

¹³⁶ Indsamlingsorganisationernes Brancheorganisation Isobro 2014, s.13.

mihin komissio on yhtynyt. Tällä hetkellä kyseenalaista on se, voidaanko tällaisen kompensatiojärjestelmän käyttöönotto ottaa mukaan valmisteltavaan, tulevaan arvonlisäverodirektiiviin.¹³⁷

Tanskassa yleishyödyllisten yhteisöjen verovapaudet ovat lainsäädännön tasolla hieman suppeampia kuin Suomessa, jossa yleishyödyllisten yhteisöjen arvonlisäverovapaudet voivat AVL 4 §:n johdosta muodostua melko laajoiksi. Tanskassa on myös erityisesti säädetty, että toiminnasta saatava voitto on käytettävä hyväntekeväisyyteen tai muuhun yleishyödylliseen toimintaan. Lisäksi MomsL 13 § 1. mom 21 kohdan mukaisen toimintaan liittyvien palveluiden suoritusten ja tavaroiden luovutusten verottomuuden ehtona on nimenomaisesti lakitasollakin säädetty siitä, ettei verovapaus saa aiheuttaa kilpailun vääristymiä. Vaikka Tanskassa onkin näin ollen Suomea tarkempia kriteereitä sille, milloin toimintaa voidaan pitää arvonlisäverotuksessa yleishyödyllisenä, katsotaan direktiivi silti puutteellisesti implementoiduksi, sillä 132 artiklan vapautussäännöksiä on tulkittava poikkeussäännöksinä suppeasti¹³⁸. Suomeen verrattuna myös Tanskan soveltama yleishyödyllisen toiminnan ostohyvitysjärjestelmä on poikkeuksellinen.

3.4 Arvonlisäverovelvollisuus Virossa

Virossa arvonlisäveroa on suoritettava arvonlisäverolain, käibemaksuseadusen (83/554/2003, KMS) 1 §:n mukaan Virossa tapahtuvasta vastikkeellisesta kaupasta, mikäli toiminta ylittää KMS 19 §:n mukaisen 16 000 euron vähäisen toiminnan rajan. Tuloverotuksessa yleishyödyllisillä yhteisöillä, säätiöillä ja uskonnollisilla yhteisöillä on mahdollisuus hakemuksesta saada tiettyjä verohelpotuksia.¹³⁹ Sen sijaan arvonlisäverotuksessa Virossa ei ole erityisiä yleishyödyllisen toiminnan vapautussäännöksiä Suomen AVL 4 §:n tai Ruotsin ML 4. luvun 8 §:n tapaan. Virossa arvonlisäverovapautuksista on säädetty KMS 16 §:ssä. Pykälän ensimmäisessä momentissa on säädetty sellaisista sosiaalisesta toimintaan liittyvistä palveluista ja tavaroista, joista ei kanneta arvonlisäveroa:

¹³⁷ Indsamplingsorganisationernes Brancheorganisation Isobro 2014, s.13.

¹³⁸ Hokkanen – Johansson – Kallio 2013, s. 249.

¹³⁹ Maksu- ja Tolliamet 2014. <<http://www.emta.ee/index.php?id=1364>>.

- 3 kohdan mukaan voittoa tuottamattoman yhdistyksen jäsenilleen veloituksetta tai jäsenmaksua vastaan tuottamat palvelut sekä yleishyödyllisen yhteisön tai säätiön luonnollisille henkilöille suunnatut urheilun harjoittamiseen tai urheiluvarusteisiin liittyvät palvelut ovat arvonnisäverottomia
- 8 kohdan mukaan itsenäisten yhteenliittymien jäsenilleen tuottamat palvelut ovat verottomia seuraavien ehtojen täyttyessä: palvelun saajan toiminnan on oltava 90-prosenttisesti verovapaata tai arvonnisäverotuksen soveltamisalan ulkopuolista toimintaa, palvelun on oltava suoraan tarpeellista jäsenen perustoimintaan nähden eikä palvelusta maksettava vastike saa ylittää palvelun hankkimiseksi suoritettuja kuluja.

Käibemaksuseaduksen 16 §:n 1 momentin 3 kohdalla on implementoitu Viron kansalliseen lainsäädäntöön arvonnisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan vapautussäännösten l- ja m-alakohdat. Jäsenille suoritettujen palveluiden osalta olisi ilman erillissäännöstäkin todennäköisesti selvää, että ilmaiset palvelut ovat arvonnisäverottomia, sillä direktiivin mukaisen arvonnisäverotuksen perusolettamuksena on tavarain tai palvelun vastikkeellinen luovutus (2 art.). Direktiivin 132 artiklan 1 kohdan l-alakohdan vapautussäännöksissä on vielä tarkemmin eritelty sitä, millaisia tarkoituksia näillä yleishyödyllisillä yhdistyksillä tulisi olla, mutta nämä määrittelyt ovat suhteellisen laajoja.¹⁴⁰ Kyseisen kohdan mukaan myös suoraan tällaisiin palveluihin liittyvät tavaroiden luovutukset ovat verovapaita, jollei tämä vapautus johda kilpailun vääristymiseen. Liitännäisten tavaroiden luovutusten osalta ei ole Viron KMS:ssä erillistä sääntelyä.

Käibemaksuseaduksen 16 §:n 1 momentin 3 kohdalla on direktiivin 132 artiklan 1 kohdan l-alakohdan lisäksi implementoitu myös m-alakohta koskien voittoa tavoittelemattomien yhteisöjen tarjoamia urheiluun ja liikuntaan liittyviä palveluiden suorituksia. Virossa on kyseisellä kohdalla vapautettu verosta myös urheiluvarusteisiin liittyvät palveluiden suoritukset. Lienee tulkinnanvaraista, voidaanko näitä varusteisiin liittyviä palveluita pitää direktiivin sanamuodon mukaisina urheiluun ja liikuntakasvatukseen liittyvinä palveluiden suorituksina, vai katsotaanko Viron laajentaneen 132 artiklan 1 kohdan m-alakohdan vapautuksen direktiivin tarkoitusta laajemmaksi.

¹⁴⁰ ks. direktiivin sisällöstä esim. aiemmin luku 2.2.

Käibemaksuseadusen 16 §:n 1 mom. 8 kohdalla on implementoitu direktiivin 132 artiklan 1 kohdan f-alakohta koskien jäsenille luovutettuja palveluita. Pykälän ehto koskien palveluiden tarpeellisuutta jäsenen toiminnalle ja palvelun suorittaminen ns. omavastuuhintaan vastaavat direktiivin sisältöä. Direktiivissä pykälä on rajoitettu koskemaan ainoastaan sellaisia yhteenliittymiä, joiden toiminta on vapautettu arvonlisäverosta tai jotka eivät ole toiminnastaan arvonlisäverovelvollisia. Viron lainsäädännössä rajoitteet on asetettu koskemaan palvelun saajaa – eikä niiden tuottajaa, kuten direktiivissä – minkä lisäksi KMS 16 §:n 1 momentin 8 kohdan mukaan edellytykseksi riittää, että palvelun saajan toiminta on 90-prosenttisesti verovapaata. Lisäksi Viron lainsäädännössä ei ole huomioitu 132 artiklan 1 kohdan f-alakohdan rajoitusta siitä, että kyseisessä kohdassa määritellyt palveluiden ja tavaroiden luovutukset voivat olla verottomia vain, jos vapautus ei ole omiaan johtamaan kilpailun vääristymiseen. Tältä osin Viron voinee katsoa implementoineen direktiivin puutteellisesti, sillä KMS:ssä ei ole huomioitu palveluiden luovuttajaan liittyviä ehtoja, mutta toisaalta siinä on asetettu artiklaa tiukempia ehtoja palveluiden saajalle.

Edellä mainittujen mahdollisiksi implementointipuutteiksi katsottavien KMS:n ja direktiivin eroavaisuuksien lisäksi on syytä huomioida, että KMS:ssä ei ole myöskään erikseen pykälää koskien direktiivin 132 artiklan 1 kohdan o-alakohdassa säädettyjä tiettyjen yhteisöjen omiin tarkoituksiinsa järjestämien varainhankintakampanjoiden verovapauksia.¹⁴¹ Näin ollen yleishyödyllisten yhteisöjen arvonlisäverotusta Virossa voi pitää joiltain osin jopa tiukempana, kuin direktiivin 132 artiklan vapautussäännökset sallisivat. Komissio ei kuitenkaan ole aloittanut näihin asioihin liittyen Viroa kohtaan rikkomusmenettelyä. Edellä esitetystä vahvistaa sitä jo aiemmin luvussa 3.1 esitettyä näkemystä, että komission rikkomusmenettelyn puute ei yksistään anna takeita siitä, että kansallista lainsäädäntöä voisi pitää EU-oikeuden mukaisena, vaan EU-oikeuden mukaisuutta on arvioitava jokaisessa tapauksessa erikseen.

¹⁴¹ Lisäksi lakiin ei ole otettu 132 artiklan k-kohdan mukaista vapautusta uskonnollisten ja filosofisten laitosten henkilöstön käyttämisestä henkisen avun antamista koskien eikä q-kohdan mukaista vapautusta koskien julkisten radio- ja televisiolaitosten harjoittamaa ei-kaupallista toimintaa.

3.5 Arvonlisäverovelvollisuus Yhdistyneessä kuningaskunnassa

3.5.1 Yleistä yleishyödyllisten yhteisöjen arvonlisäverotuksesta Yhdistyneessä kuningaskunnassa

Hyväntekeväisyysjärjestöt (*charities*) ja voittoa tavoittelemattomat organisaatiot (*not-for-profit organisations*) ovat Yhdistyneessä kuningaskunnassa lähtökohtaisesti verovelvollisia arvonlisäverotuksessa samoin kuin muutkin organisaatiot, mutta näitä koskee kuitenkin eräitä erityisiä arvonlisäverovapautuksia ja -poikkeuksia. Jotta nämä vapautukset ja poikkeukset voisivat tulla sovellettavaksi, on yhteisön oltava Charity Commission for England and Walesin hyväksymä tai yhteisön on muutoin todistettava, että HM Revenue & Customs (HMRC) on tunnustanut sen hyväntekeväisyysyhteisöksi verotuksessa.¹⁴²

Yhdistyneessä kuningaskunnassa sovellettava vähäisen toiminnan alaraja on 79 000 £¹⁴³. Verrattuna muihin tutkimuksessa tarkasteltuihin jäsenmaihiin on Yhdistyneen kuningaskunnan soveltama vähäisen toiminnan raja huomattavan korkea, ja suuri osa pienimpien yleishyödyllisten yhteisöjen toiminnasta jäänee arvonlisäverotuksen soveltamisalan ulkopuolelle yleisen vähäisen toiminnan rajan johdosta eikä näillä yhteisöillä ole velvollisuutta rekisteröityä arvonlisäverovelvollisiksi¹⁴⁴.

¹⁴² HM Revenue & Customs 2014a. <<http://www.hmrc.gov.uk/charities/vat/intro.htm>>.

¹⁴³ HM Revenue & Customs 2013a, s. 3.

¹⁴⁴ Arvonlisäverodirektiivin XII osaston 1. luvussa on säädetty pienten yritysten erityisjärjestelmästä veronkannon yksinkertaistamiseksi. Artiklan 286 mukaan ne jäsenvaltiot, joiden 17. toukokuuta 1977 soveltaman vuosittaisen vähäisen toiminnan raja ylitti 5 000 Euroopan laskentayksikköä kansallisena valuuttana, voivat korottaa tätä raja-arvoa vapautuksen todellisen arvon säilyttämiseksi. Iso-Britannia on hyödyntänyt tätä mahdollisuutta. Niiden jäsenvaltioiden osalta, jotka ovat liittyneet 1.1.1978 jälkeen, verovapautta koskeva raja on määriteltävä jäsenvaltiokohtaisesti artiklassa 287. Suomen osalta tämä raja on 10 000 ecua korkeimman jäsenvaltiokohtaisen rajan ollessa Maltan 37 000 euroa. Verrattuna artiklan 287 jäsenvaltiokohtaisiin rajoihin on indeksoinnin myötä ns. vanhojen jäsenvaltioiden mahdollista soveltaa huomattavasti uudempia jäsenvaltioita korkeampia vähäistä toimintaa koskevia liikevaihtorajoja.

3.5.2 Direktiiviin 132 artiklaan perustuvat verovapaudet arvonnäyttöverotuksessa

Yleishyödyllisten yhteisöjen tulot voivat Yhdistyneessä kuningaskunnassakin olla verottomia joko siksi, että kyseiset tulot arvonnäyttöverotuksen soveltamisalan ulkopuolella tai siksi, että nämä tulot on erikseen vapautettu arvonnäyttöverotuksesta. Vapautuksia koskevat säädökset löytyvät arvonnäyttöverolain, Value Added Tax Actin (VATA) liitteestä 9 (Schedule 9, Exemptions). Arvonnäyttöverotuksen soveltamisalan ulkopuolisina tuloina pidetään esimerkiksi vastikkeettomia lahjoituksia ja apurahoja, sillä näitä ei katsota liiketoiminnaksi arvonnäyttöverotuksessa¹⁴⁵. Verotonta voi olla esimerkiksi lahjoitettujen tavaroiden myynti tietyin edellytyksin tai tietyissä varainkeruutapahtumissa tapahtuva tavaroiden tai palveluiden myynti¹⁴⁶. HM Revenue & Customs on antanut yleishyödyllisten yhteisöjen vapautuksia koskien hyvin yksityiskohtaiset ohjeet. Esimerkiksi verottomien varainkeruutapahtumien osalta ohjeistusta on tapahtuman varainkeruuluonteesta ohella itse tapahtuman luonteesta (esim. tanssiaisat, esitykset, näyttelyt, juhlat, urheilutapahtumat, illalliset) tapahtumien määrästä (enintään 15 samankaltaista tapahtumaa yhdessä paikassa vuodessa) sekä siitä, millaisia tapahtumiin liittyviä tuloja voidaan pitää vapautuksen piirissä olevina tuloina (esim. pääsymaksut, tapahtumaan liittyvät esitteet ja niissä olevan mainostilan myynti).¹⁴⁷

Yleishyödyllisten yhteisöjen toimintaa koskevat tietyin edellytyksin myös sosiaalihuollon, koulutuksen sekä liikunta- ja kulttuuripalveluiden arvonnäyttöverovapaudet. Kuten varainhankintatapahtumien arvonnäyttöverovapautusten osaltakin, on myös näiden vapautusten osalta HMRC antanut yksityiskohtaiset ohjeet vapautusten soveltamisesta.¹⁴⁸ Di-

¹⁴⁵ HM Revenue & Customs 2014a. <<http://www.hmrc.gov.uk/charities/vat/intro.htm>>. Tietyissä tilanteissa myös osaa yleishyödyllisten yhteisöjen saamista luottokorttiprovisiotuloista pidetään arvonnäyttöverotuksen soveltamisalan ulkopuolisina tuloina (ks. esim. HM Revenue & Customs 2014 b, kohta Affinity credit cards). Näitä ei kuitenkaan käsitellä tässä tutkimuksessa tarkemmin, sillä tilanne ei ole merkittävä suomalaisten yleishyödyllisten yhteisöjen toimintojen kannalta.

¹⁴⁶ HM Revenue & Customs 2014a. <<http://www.hmrc.gov.uk/charities/vat/intro.htm>>. Huomaa kuitenkin, että tässä lahjoitettujen tavaroiden myynnin verottomuudella tarkoitetaan 0-verollista myyntiä (ks. esim. HM Revenue & Customs 2014b, kohta Charity shops and sales of goods). Koska lahjoitettujen tavaroiden hankinta on vastikkeeton, ei siihen luonnollisestikaan voi sisältyä vähennyskelpoista arvonnäyttöveroa. Näin ollen verovelvollisen kannalta sillä ei ole taloudellista merkitystä, onko kyseessä 0-verokannan alainen vai veroton myynti.

¹⁴⁷ HM Revenue & Customs 2014c. <<http://www.hmrc.gov.uk/charities/vat/fundraising.htm>>.

¹⁴⁸ ks. esim. HM Revenue & Customs 2014d, 2011a, 2011b ja 2011c.

rektiivin 132 artiklan 1 kohdan g- ja h-alakohtien mukaan sosiaalisia hyvinvointipalveluita sekä lasten ja nuorten suojeluun liittyviä verovapauksia voidaan soveltaa julkisoidellisiin laitoksiin tai muihin jäsenvaltiossa tunnustettuihin kyseisiin palveluita suorittaviin laitoksiin. VATA:n liitteen 9 ryhmän 7 (Health and Welfare) kohdan 9 mukaan palveluntarjoaja voi olla edellä mainittujen lisäksi myös hyväntekeväisyysjärjestö. Kuten edellä aiemmin on todettu, vaatii Yhdistyneen kuningaskunnan lainsäädännön mukaan yleishyödyllisiä yhteisöjä koskevien erityisten arvonlisäverovapauksien soveltaminen sitä, että yhteisön toiminta on nimenomaisesti hyväksytty yleishyödylliseksi. Näin ollen voitaneen katsoa, että myös esimerkiksi järjestöä tai säätiötä voidaan pitää tällaisena direktiivissä tarkoitettuna jäsenvaltion tunnustamana laitoksena.

Vastaavasti koulutuksen verottomuuden osalta direktiivin 132 artiklan 1 kohdan i-alakohdan mukaan vapautus voi tulla sovellettavaksi julkisten laitosten lisäksi myös muihin laitoksiin, joilla jäsenvaltion mukaan on vastaavia päämääriä. Yhdistyneessä kuningaskunnassa vapautusta voidaan soveltaa voittoa tavoittelemattomiin yhteisöihin, jotka ottavat vastatakseen julkisluontoisia tehtäviä sekä yhteisöihin, joiden mahdollinen koulutus- ja tutkimuspalveluista saama tuotto käytetään vastaavien palveluiden jatkuvuuden ja kehityksen hyväksi¹⁴⁹. Koulutuspalveluiden arvonlisäverotusta koskeva ohje on huomattavan laaja, mikä on ymmärrettävää, sillä Yhdistyneessä kuningaskunnassa koulutusjärjestelmä eroaa Suomen järjestelmästä esimerkiksi koulutuksenjärjestäjien lukumäärän ja koulutuksesta perittävien maksujen suhteen.

Koulutukseen, liikuntaan ja kulttuuriin liittyvien palveluiden verovapauksien soveltamiseksi yhteisön ei välttämättä tarvitse olla HMRC:n yleishyödylliseksi yhteisöksi hyväksymä, vaan näiden vapautuksien soveltamisen osalta myös muiden tahojen antama hyväksyntä voi tulla kyseeseen¹⁵⁰. On syytä huomata, että koulutuspalveluiden verottomuutta koskevan direktiivin 132 artiklan 1 kohdan i-alakohdan sanamuodon mukaan muiden kuin julkisten laitosten osalta ei vaadita nimenomaisesti sitä, että jäsenvaltio olisi kyseisen laitoksen tunnustanut. Myöskään liikuntapalveluita tuottavien voittoa tavoittelemattomien yhteisöjen osalta ei direktiivin 132 artiklan 1 kohdan m-alakohdassa

¹⁴⁹ HM Revenue & Customs 2014d, kohdat 4.1 ja 4.3.

¹⁵⁰ HM Revenue & Customs 2014b, kohta "Sport, education and culture".
<<http://www.hmrc.gov.uk/charities/vat/income.htm>>.

vaadita tällaista jäsenvaltion tunnustamista. Kulttuuripalveluiden osalta tällainen vaatimus kuitenkin on 132 artiklan 1 kohdan n-alakohdassa.

Kulttuuripalveluiden verovapauksista on säädetty VATA:n liitteen 9 ryhmässä 13 (Cultural services etc). Kulttuuripalveluina pidetään Yhdistyneessä kuningaskunnassa ainoastaan pääsylippujen myyntiä museoihin, gallerioihin, taidenäyttelyihin, eläintarhoihin sekä erilaisiin teatteri-, musiikki-, tanssi- ja muihin kulttuuriesityksiin. Yhdistyneessä kuningaskunnassa ei siis ole implementoitu 132 artiklan 1 kohdan n-alakohdan mukaisesti kulttuuripalveluihin läheisesti liittyvien tavaroiden verovapautusta koskevaa säännöstä. Tämä johtuu siitä, että tällaisiin tapahtumiin liittyvinä tavaroina voidaan pitää lähinnä käsiohjelmia yms., joita pidetään painotuotteina ja siten 0-verokannan alaisena myyntinä, eikä tavaroita koskevan verovapauden implementoinnista olisi siten taloudellista hyötyä¹⁵¹. Jotta kulttuuripalveluiden tarjoaminen voisi olla verotonta muun kuin julkisen laitoksen suorittamana, tulee kyseisen tahon olla ns. oikeutettu elin (*eligible body*). Tällainen voi olla toimija, joka ei jaa voittoaan, vaan käyttää mahdollisen voittonsa tuottamiensa kulttuuripalveluiden jatkuvuuden ja kehittämisen hyväksi. Lisäedellytyksenä on, että toiminnan hallinnosta ja johdosta vastaavat sellaiset vapaaehtoiset henkilöt, joilla ei ole taloudellista yhteyttä toiminaan (VATA liite 9, ryhmä 13, Notes, kohta 2).

Liikuntapalveluita koskevat VATA:n liitteen 9 ryhmän 10 (Sport, sports competitions and physical education) mukaiset vapautukset noudattavat direktiivin 132 artiklan 1 kohdan m-alakohdan sääntelyä, sillä pääsääntöisesti verosta on vapautettu voittoa tavoittelemattomien liikuntajärjestöjen ei-kaupalliset, liikuntaan ja liikuntakasvatukseen liittyvät palvelut, jotka on luovutettu joko yhteisön jäsenille tai liikuntakasvatukseen osallistuville yksilöille.¹⁵²

Jäsenmaksutulojen arvonlisäverotus riippuu ensinnäkin siitä, pidetäänkö jäsenmaksuja vastikkeena saaduista suoritteista. Mikäli jäsenmaksut ovat vastikkeettomia suorituksia, jäävät ne arvonlisäverotuksen soveltamisalan ulkopuolelle direktiivin 2 artiklan nojalla. Jos jäsenet saavat jäsenmaksujaan vastaan oikeuden joihinkin aineellisoikeudellisiin etuihin, pidetään jäsenmaksutuloja Yhdistyneessä kuningaskunnassa lähtökohtaisesti

¹⁵¹ HM Revenue & Customs 2011b, kohta 2.5.

¹⁵² HM Revenue & Customs 2011c, kohdat 2.1, 2.2 ja 3.1.

arvonlisäverollisena myyntinä¹⁵³. Jäsenmaksutulot voivat kuitenkin olla myös tietyin edellytyksin vapautettuja arvonlisäverosta. Direktiivin 132 artiklan 1-kohdan 1-alakohdan mukaisten tiettyjen voittoa tavoittelemattomien järjestöjen jäsenilleen jäsenmaksua vastaan luovuttamien palveluiden suoritukset ja niihin liittyvien tavaroiden luovutukset on vapautettu Yhdistyneessä kuningaskunnassa VATA:n liitteen 9 ryhmän 9 (Subscriptions to trade unions, professional and other public interest bodies) säännöksillä. Vapautusten soveltamista on ohjeistettu tarkemmin HMRC:n ilmoituksen 701/5 (lokakuu 2013) 11. ja 12. luvuissa.¹⁵⁴

Lisäksi jäsenmaksutulojen arvonlisäverotuksen osalta olennaista on se, pidetäänkö jäsenmaksua vastikkeena yhdestä vai useammasta palvelusta ja/tai tavarasta, jolloin jäsenmaksutulot voisivat koostua useamman eri verokannan alaisesta myynnistä. Useimmissa tapauksissa kuitenkin katsotaan, että jäsenmaksua vastaavassa suoritteessa on yksi pääsuorite, johon muut suoritteet liittyvät ja joka määrää koko myynnin verokannan. Esimerkiksi ammattiliiton jäsenmaksu antaa liiton jäsenille tiettyjä etuja, joihin nähdessä esimerkiksi jäsenlehdet ja ohjekirjat ovat liitännäisiä osia. Tähän periaatteeseen, jonka mukaan pääsuorite määrittää kaikkien myyntiin kuuluvien hyödykkeiden arvonlisäverotuksen, on Yhdistyneessä kuningaskunnassa olemassa yleishyödyllisiä yhteisöjä koskeva poikkeus. Sen mukaan yleishyödylliset voivat jakaa jäsenmaksutulot eri etujen arvojen ja arvonlisäverokantojen perusteella. Mikäli järjestö päättää soveltaa tällaista käsittelyjärjestelmää, on sen sovellettava sitä kaikkiin jäsenmaksutuloihinsa.¹⁵⁵ Tulojen käsittely erikseen verokannoittain voi olla edullista esimerkiksi silloin, kun osaan jäsenmaksua vastaan luovutetuista palveluista tai tavaroista soveltuisi arvonlisäverotusta koskevat verovapaudet tai ne olisivat alennettujen verokantojen alaista myyntiä yksistään luovutettuina. Tulojen jakamiseen hyödykkeittäin ei ole konkreettisia säännöksiä arvonlisäverodirektiivissä eikä Yhdistyneiden kuningaskuntien kansallisessa lainsäädännössä, mutta jakamista on ohjeistettu EUT:n ja Yhdistyneiden kuningaskuntien oikeuskäytännön perusteella VAT Info Sheet 02/01:ssä.¹⁵⁶

¹⁵³ HM Revenue & Customs 2013b, kohta 5.

¹⁵⁴ HM Revenue & Customs 2013b, kohdat 11. ja 12.

¹⁵⁵ HM Revenue & Customs 2013b, kohta 5.1.

¹⁵⁶ HM Revenue & Customs 2001.

3.5.3 Kansalliseen lainsäädäntöön perustuvat verovapaudet arvonnäisäverotuksessa

3.5.3.1 Nuorisojärjestöjen jäsenilleen suorittamat palvelut

Value Added Tax Actin liitteen 9 ryhmän 6 Education kohdan 6 mukaan verosta on vapautettu nuorisojärjestöjen jäsenilleen tai nuorisojärjestöjen yhteenliittymän jäsenjärjestöjensä jäsenille suorittamista palveluista (*facilities*) saamat tulot. Nuorisojärjestön jäsenten on oltava pääasiassa alle 21-vuotiaita, järjestön tarkoituksen on oltava sen jäsenten sosiaalisen, ruumiillisen, koulutuksellisen tai henkisen kehityksen edistäminen, järjestön toiminnan on oltava laajaa ja perustuttava sen omiin sääntöihin. Lisäksi järjestön on itse hallittava talouttaan eikä se saa jakaa voittoa, vaan mahdollinen syntyvä voitto on käytettävä palveluiden tuottamiseen järjestön jäsenille. Nuorisojärjestöjen yhteenliittymällä tarkoitetaan organisaatiota, jonka jäsenjärjestöt ovat edellä mainittuja nuorisojärjestöjä. Verovapaina palveluina pidetään palveluita, jotka mahdollistavat varsinaisen toiminnan harjoittamisen: esimerkiksi kaupan ylläpitoa pidetään tällaisena palveluna, mutta tuotteiden myyntiä kaupasta ei pidetä. Verovapaus ei koske muille kuin jäsenille tarjottuja palveluita eikä palveluita, joita nuorisojärjestöt eivät tyypillisesti tuota, kuten esimerkiksi ruuan ja juoman tarjoilua tai majoituspalveluiden tuottamista.¹⁵⁷

Nuorisojärjestöjen tarjoamien palveluiden verovapauden edellytyksenä on lisäksi, että niitä tarjotaan jäsenille joko heidän jäsenmaksuaan tai lisämaksua vastaan palveluista, jotka liittyvät suoraan järjestön perustoimintaan¹⁵⁸. Direktiivin 132 artiklassa ei ole suoraan tällaista erityisesti nuorisojärjestöjen suorittamia palveluiden luovutuksia koskevaa vapautussäännöstä. Artiklan 1 kohdan 1-alakohdassa on kuitenkin vapautettu eräiden voittoa tavoittelemattomien järjestöjen jäsenilleen jäsenmaksua vastaan luovuttamien palveluiden suoritukset. Vapautus voi tulla sovellettavaksi esimerkiksi filosofisten ja hyväntekeväisyysjärjestöjen toimintaan. Lienee osittain tulkinnanvaraista, voidaanko artiklassa tarkoitettuina hyväntekeväisyysjärjestöinä pitää niitä nuorisojärjestöjä, jotka täyttävät Yhdistyneen kuningaskunnan asettamat edellytykset. VATA:n liitteen 9 ryhmän 6 kohdassa 6 ei myöskään oteta kantaa siihen, tuleeko näiden palveluiden luovutusten tapahtua jäsenmaksua vastaan vai voiko myös muu tulo olla verovapaata.

¹⁵⁷ HM Revenue & Customs 2011d.

¹⁵⁸ HM Revenue & Customs 2011d, kohta 3.2.

Lisäksi 132 artiklan 1 kohdan f-alakohdan mukaan verosta on vapautettu sellaisten riippumattomien yhteenliittymien, joiden toiminta on vapautettu arvonlisäverosta tai jotka eivät ole toiminnastaan arvonlisäverovelvollisia, jäsenilleen suorittamat, näiden toiminnalle välittömästi tarpeelliset palvelut, joista jäsenien suorittama korvaus vastaa korkeintaan jäsenen osuutta kustannuksista. Yhdistyneessä kuningaskunnassa arvonlisäverottomia voivat olla myös jäsenien lisämaksua vastaan suorittamat palvelut, jotka liittyvät järjestön perustoimintaan, mutta Yhdistyneessä kuningaskunnassa ei ole säännelty sitä, saako kyseinen lisämaksu ylittää palvelun suorittamisesta järjestölle aiheutuvien kustannusten määrän. Lisäksi palvelun luonnetta arvioidaan järjestön perustoiminnan näkökulmasta eikä siitä näkökulmasta, että onko palvelu tarpeellinen jäsenen toiminnan kannalta. Yhdistyneen kuningaskunnan nuorisojärjestöjen jäsenilleen näiden jäsenmaksuja vastaan suorittamiin palveluihin liittyviä verovapautuksia voi siis pitää direktiivin mukaisina, mutta lisämaksua vastaan suoritettujen palveluiden osalta Yhdistyneen kuningaskunnan noudattamaa vapautuskäytäntöä ei voida pitää suoraan direktiivin sanamuodon mukaisena annetun ohjeistuksen perusteella.

3.5.3.2 Alennettuja verokantoja koskevan poikkeuksen soveltaminen yleishyödyllisille yhteisöille tapahtuviin myynteihin

Direktiiviin 132 artiklan vapautussäännöksiin perustuvien verovapauksien ja edellä esitellyn nuorisojärjestöjen jäsenilleen luovuttamien palveluiden vapautuksen lisäksi yleishyödylliset yhteisöt voivat olla oikeutettuja eräisiin muihin veroetuuksiin arvonlisäverotuksessa kansallisen lainsäädännön nojalla Yhdistyneissä kuningaskunnissa. Veroetudet eivät koske yleishyödyllisten yhteisöjen palveluiden suorituksia tai tavaroiden luovutuksia, vaan etuus muodostuu tietyin edellytyksin yleishyödyllisten yhteisöjen hankkiessa hyödykkeitä, joiden myyntiin yleishyödylliselle yhteisölle sovelletaan joko nol-laverokantaa tai alennettua verokantaa.¹⁵⁹ Näin ollen palvelun tai tavaran myyjälle muodostuu vähennysoikeus myyntiin kohdistuvien ostojen arvonlisäverosta, mutta arvonlisävero ei jää ostajana toimineen yleishyödyllisen yhteisön rasitteeksi.

Vaikka järjestelmän soveltaminen ei ole direktiivien verovapauksia koskevan pääsäännön mukaista, on järjestelmä voinut tulla hyväksytyksi 110 artiklalla, jonka mukaan ne

¹⁵⁹ HM Revenue & Customs 2014e. <<http://www.hmrc.gov.uk/charities/vat/purchases.htm>>.

jäsenvaltiot, jotka myönsivät edellä kuvatun kaltaisia vapautuksia tai sovelsivat 99 artiklan mukaista vähimmäisverokantaa (5 %) alempia alennettuja verokantoja 1.1.1991, voivat jatkaa näiden vapautusten sovellusta lopullisen järjestelmän käyttöönottoon saakka.¹⁶⁰ Yhdistynyt kuningaskunta kuuluu näihin 1.1.1991 jäsenenä olleisiin valtioihin, joten alennettujen verokantojen soveltaminen on mahdollista, mikäli järjestelmä on ollut käytössä jo vuoden 1991 alussa. Suomessa yleishyödyllisten yhteisöjen jäsenille jaettavien julkaisujen painamiseen sovellettava 111 artiklan mukainen 0-verokanta on luonteeltaan samankaltainen verottomuus kuin Yhdistyneissä kuningaskunnassa sovellettavat verottomuudet, mutta Yhdistyneiden kuningaskuntien verottomuudet koskevat laajemmin yleishyödyllisten yhteisöjen tekemiä hankintoja, mitä on eritelty myöhemmin tässä luvussa.

Verottoman myynnin edellytyksenä on, että yleishyödyllinen yhteisö todistaa myyjälle olevansa oikeutettu vapautuksiin. Myynnin verottomuus ei sen sijaan riipu ostajan arvonnäisäverostatuksesta. Lisäksi on huomattava, että tietyt urheilujärjestöt (*Community Amateur Sport Clubs, CASC's*) eivät ole oikeutettuja verottomiin ostoihin.¹⁶¹ Verovapaita myyntejä koskevat säännökset löytyvät VATA:n liitteen 8 ryhmästä 15 (*Charities etc.*). Vapautukset voivat koskea esimerkiksi yleishyödyllisten yhteisöjen vajaatoimintakykyisille hankkimia tavaroita tai palveluita, tietyin edellytyksin lääkintään, sairaankuljetuksiin ja pelastustoimeen liittyviä tavaroita ja palveluita, rakennuttamista yleishyödyllisiin tarkoituksiin sekä tavaroita, jotka liittyvät läheisesti lahjoitusten keräämiseen (keräyslippaat, rintamerkit, tarrat yms.). Jos yleishyödyllinen yhteisö hankkii polttoainetta tai energiaa tiettyihin yleishyödyllisiin toimintoihin, voidaan polttoaineen ja energian myyntiin soveltaa alennettua, 5 %:n verokantaa.¹⁶²

Lisäksi erityisjärjestelmän mukaan yleishyödylliselle yhteisölle myyty mainostila on 0-verokannan alaista myyntiä. Myös yleishyödyllisille yhteisöille myydyt mainospalvelut ja niihin läheisesti liittyvät tavarat ovat 0-verollista myyntiä (VATA, liite 8, ryhmä 15 *Charities etc.* kohdat 8, 8A, 8B ja 8C). Erityisjärjestelmää sovelletaan laajasti miltei kaikkeen julkiseen mainontaan, ei siis pelkästään esimerkiksi painotuotemainontaan.

¹⁶⁰ Lisäksi 110 artiklan 2. kohdassa edellytetään, että vapautusten ja alennettujen verokantojen on oltava yhteisön lainsäädännön mukaisia ja niiden käyttöönoton perusteena on oltava tarkasti määritellyt yhteiskunnalliset syyt ja loppukuluttajien etu.

¹⁶¹ HM Revenue & Customs 2014e. <<http://www.hmrc.gov.uk/charities/vat/purchases.htm>>.

¹⁶² HM Revenue & Customs 2014e. <<http://www.hmrc.gov.uk/charities/vat/purchases.htm>>.

Järjestelmän taustana on sanomalehtimainonnan ottaminen arvonlisäverotuksen soveltamisalaan vuonna 1984, jolloin kuitenkin tietyt yleishyödylliset mainostulot säilytettiin nollaverokannan alaisina. Järjestelmän soveltamisala on tämän jälkeen laajentunut koskemaan myös esimerkiksi televisio- ja ulkomainontaa.¹⁶³

3.5.3.3 Arvonlisäverotuksen soveltamisalan ulkopuoliset yleishyödyllisten yhteisöjen saamat mainostulot

Pääsääntöisesti mainostulot ovat yleisen verokannan piiriin kuuluvaa tuloa. Yhdistyneessä kuningaskunnassa on voimassa erityinen poikkeusjärjestelmä, jonka mukaan yleishyödyllisen yhteisön saamia mainostuloja voidaan pitää kokonaisuudessaan lahjoituksina ja siten arvonlisäverotuksen soveltamisalan ulkopuolisina tuloina, jos yli 50 % yleishyödyllisen julkaisun mainoksista on yksityisten henkilöiden julkaisemia, sillä tällöin tuloja voidaan pitää kokonaisuudessaan lahjoituksina.¹⁶⁴

Arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan yleishyödyllisiä toimintoja koskevissa vapautussäännöksissä ei ole mainittu mainostulojen verovapaudesta. Arvonlisäverodirektiivin XIII osaston 1 luvussa on säädetty lopullisen järjestelmän käyttöönottoon asti sovellettavista poikkeuksista. Artiklan 371 mukaan 1.1.1978 jäseninä olleiden valtioiden on mahdollista jatkaa tiettyjen liiketoimien vapauttamista verosta, mikäli kyseiset vapautukset olivat voimassa jo e.m. päivämääränä. Koska mainostuloja koskeva erityisjärjestelmä on otettu käyttöön Yhdistyneessä kuningaskunnassa vasta 371 artiklassa mainitun ajankohdan jälkeen, ei 371 artiklan poikkeussäännös sovellu mainostulojen erityisjärjestelmään¹⁶⁵. Yhdistyneillä Kuningaskunnilla ei myöskään ole mainostuloja koskevaa 395 artiklan mukaista erityistoimenpidelupaa¹⁶⁶. Järjestelmää on sovellettu Yhdistyneissä Kuningaskunnissa yli 30 vuoden ajan, mutta komissio ei ole käynnistänyt asiassa rikkomusmenettelyä. Pelkän järjestelmän olemassaolon perusteella ei voi siis tehdä suoria johtopäätöksiä siitä, voiko järjestelmää pitää EU-oikeuden mukaisena.

¹⁶³ HM Revenue & Customs 2002, kohdat 1.3. ja 3.

¹⁶⁴ HM Revenue & Customs 2014b, kohta ”Income from advertising”.
<<http://www.hmrc.gov.uk/charities/vat/income.htm>> .

¹⁶⁵ HM Revenue & Customs 2001, kohta 1.3.

¹⁶⁶ Euroopan komissio 2014a.

3.6 Arvonlisäverovelvollisuus Saksassa

Saksassa arvonlisäverotuksen alaan kuuluu Umsatzsteuergesetzin (386/2005, UStG) 1 §:n 1 momentin 1 kohdan pääsäännön mukaan tavaroiden ja palveluiden luovutukset, jotka yritys luovuttaa yritystoimintansa piirissä vastikkeellisesti. Lain 2 §:n 1 momentissa on säädetty yrityksenä pidettävän jokaista, joka harjoittaa itsenäistä ammatillista tai elinkeinotoimintaa. Kyseisen pykälän mukaan elinkeino- ja ammatillisena toimintana pidetään jatkuvaluontoista toimintaa, vaikka toiminnasta puuttuisi voitontuottamistarkoitus. Vähäisen toiminnan raja on määritelty UStG 19 §:ssä, jonka mukaan arvonlisäveroa ei kanneta, mikäli UStG 1 §:n 1 momentin 1 kohdan mukainen liikevaihto ei ole ylittänyt edellisenä kalenterivuonna 17 500 euroa eikä todennäköisesti tule ylittämään 50 000 euroa kuluvana kalenterivuonna. Edellä mainittuihin liikevaihtorajoihin ei lasketa kuuluvaksi UStG 19 §:n 3 mom. mukaan liikevaihtoa, joka on vapautettu verosta:

- 4 §:n 8 kohdan i-alakohdan, 9 kohdan b-alakohdan tai kohtien 11–28 mukaan
- 4 §:n 8 kohdan alakohtien a–h, 9 kohdan alakohdan a tai 10 kohdan mukaan, jos nämä ovat yrityksen ns. apuliikevaihtoa (*Hilfsumsätze*)¹⁶⁷

Arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan mukaisista tiettyjen yleishyödyllisten yhteisöjen verovapauksista on Saksassa säädetty UStG 4 §:ssä. Pykälällä on vapautettu mm. posti-, koulutus-, terveyden- ja sairaanhoidon sekä sosiaalihuollon palvelut, joiden arvonlisäverovapaudesta pykälässä on suhteellisen tarkoin määritellyt edellytykset. Saksan UStG 4 §:ssä ei kuitenkaan ole säännöksiä riippumattomien yhteenliittymien ja voittoa tavoittelemattomien yhteisöjen jäsenilleen suorittamien palveluiden arvonlisäverot-

¹⁶⁷ *Hilfsumsätze* tarkoittaa yrityksen liikevaihtoa, joka ei muodostu yrityksen varsinaisessa liiketoiminnassa. Tällaista liikevaihtoa on esimerkiksi liikekiinteistöjen myynti, ks. määrittelystä esim. Steuertipps 2014, Gesamtumsatz <<http://www.steuertipps.de/lexikon/g/gesamtumsatz>>. Lisäksi UStG 4 §:n kohdassa 8 käsitellään erilaisten rahoitukseen liittyvien palveluiden verottomuutta. Suomessa esimerkkinä käytetty liikekiinteistöjen myynti olisi arvonlisäverotonta AVL 27 §:n nojalla eikä siten kuuluisi AVL 3 §:n mukaiseen vähäisen toiminnan rajan liikevaihtoon. Muiden palveluiden osalta *Hilfsumsätzen* voi katsoa olevan lähellä kirjanpitolain (1336/1997) 4. luvun 2 §:ssä tarkoitettujen satunnaisten tuottojen ja kulujen käsitettä.

tomuudesta (132 artiklan 1 kohdan f ja l-alakohdat)¹⁶⁸ eikä varainhankintakampanjoiden arvonnalisäverottomuudesta (o-alakohta).

Direktiivin 132 artiklan 1 kohdan m-alakohdan mukaan verosta on vapautettava tietyt, voittoa tavoittelemattomien yhteisöjen tarjoamat läheisesti urheiluun ja liikuntakasvatukseen liittyvät palvelut näihin palveluihin osallistuville henkilöille sekä n-alakohdan mukaan verosta on vapautettava tietyt kulttuuripalveluiden suoritukset ja niihin läheisesti liittyvät tavaroiden luovutukset, kun palveluiden tuottajana on julkisoikeudellinen laitos tai muu jäsenvaltion tunnustama kulttuurilaitos. Saksassa UStG 4 §:n 1 mom. 22 kohdan b-alakohdan mukaan kulttuuri- ja liikuntatapahtumat on vapautettu verosta, mikäli vastike koostuu osallistujamaksuista ja tapahtuman järjestäjä on kyseisen kohdan a-alakohdassa mainittu taho (julkisoikeudellinen taho, hallinto- tai talousakatemia, kansanopisto tai laitos, jolla on yleishyödyllinen tarkoitus). Temaattisesti UStG 4 §:n 22 kohta käsittelee samaa asiaa kuin 132 artiklan 1 kohdan m- ja n-alakohdat, mutta sisältöihin voi katsoa syntyvän jossain määrin eroavaisuuksia eri käsitteiden käytöstä johtuen: kansallisessa lainsäädännössä verosta on vapautettu tapahtumat (*Veranstaltungen*), kun taas direktiivin vapautukset koskevat laajemmin palveluita (*Dienstleistungen*). Käsitteet eivät ole täysin yhtäpitäviä, mikä käy ilmi mm. Bundesfinanzhofin oikeuskäytännöstä¹⁶⁹. Direktiivin implementointiin liittyvä käsite-eroavaisuus on havaittavissa myös 132 artiklan 1 kohdan g-alakohdan sosiaalihuoltoon ja sosiaalipalveluihin liittyvän verovapautuksen käsitteistön osalta, sillä Saksan UStG 4 § 18 kohdassa käytetään ns. vapaan hyvinvointihuollon (*freien Wohlfahrtspflege*) käsitettä, joka voidaan tulkita direktiivissä tarkoitettua laajemmin.

Koulutuspalveluiden arvonnalisäverottomuudesta on säädetty UStG 4 § 1 mom. 21 kohdassa yleisen, lakisääteisen koulutuksen osalta. Lisäksi 22 kohdassa on verottomiksi säädetty luennot, kurssit ja muut tieteelliset ja kasvatukselliset tapahtumat, jos niiden

¹⁶⁸ UStG 4 §:n 14 kohdan d-alakohdan mukaan verosta on vapautettu jäsenille suoritettuina palveluina sellaisten yhteisöjen jäsenilleen suorittamat palvelut, joiden jäsenistö kuuluu 14 kohdan a- ja b-alakohdissa tarkoitettuihin ammattiryhmiin tai laitoksiin (lähinnä terveydenhuoltoon liittyviä ammattiryhmiä ja laitoksia). UStG 4 §:n 18a kohdan mukaan verosta on vapautettu poliittisten puolueiden ja näiden alajärjestöjen väliset palvelut, jotka vastaavat näiden sääntömääräisiä tehtäviä ja joista veloitettu vastike vastaa syntyneitä kustannuksia. Huomattavaa on myös, että toisin kuin Suomessa, ei poliittisten puolueiden toimintaa pidetä AO 55 §:n mukaan yleishyödyllisenä toimintana.

¹⁶⁹ ks. esim. BFH 11.10.2007 V R 69/06, kohta 27. Lisäksi urheiluun liittyvien tapausten käsittelyssä valittajat ovat vedonneet erikseen sekä kansalliseen että EU-säädäntöön ja myös BFH on ottanut näihin ratkaisuihinsa kantaa erikseen, ks. esim. BFH 5.8.2010 V R 54/09. Mikäli kansallinen sääntely vastaisi täysin direktiiviä, ei näitä olisi tarpeen käsitellä erikseen.

järjestäjänä toimii julkisoikeudellinen juridinen henkilö, hallinto- tai talousakatemia, kansanopisto tai muu laitos, joka toimii yleishyödyllisessä tai ammatiliitollisessa tarkoituksessa ja jos saadut tulot käytetään syntyneiden kulujen kattamiseen. Direktiivin 132 artiklan 1 kohdan i-alakohdassa koulutuspalveluiden arvonlisäverotusta koskien puhutaan yleisesti lasten ja nuorten koulutuksesta eikä artiklassa oteta kantaa siihen, tarkoitetaanko verovapaalla koulutuksella vain esimerkiksi tutkintoon johtavaa koulutusta, muuta lakisääteistä koulutusta tai voiko myös erilaiset lyhyet kasvatukselliset tilaisuudet tulla kyseeseen verovapaana koulutuspalveluna. Lisäksi Saksassa on vapautettu verosta Saksan Nuorisomajaliiton (*Deutsch Jugendherbergswerk*) ja muiden vastaavien toimijoiden majoitus- ja ruokatarjoilupalvelut (UStG 4 §, 24 k.). Vapautus ei suoranaisesti perustune mihinkään direktiivin 132 artiklan mukaisista vapautussäännöksistä eikä Saksalla myöskään ole tätä vapautusta koskien voimassa 395 artiklan mukaisista erityistoimenpidelupaa.¹⁷⁰

Yleisesti verotuksessa yleishyödyllisistä ja siten verohelpotuksiin oikeuttavista toiminnoista on säädetty *abgabenordnungin* (3866/2003, AO)¹⁷¹ kolmannessa luvussa (51–68 §). Kyseisen lain 55 §:n mukaan yleishyödyllisten yhteisöjen jäsenet eivät saa hyötyä taloudellisesti jäsenyydestään. Mikäli yleishyödyllisen yhteisön toiminta on arvonlisäverollista ja yhteisö myy tavaroita tai palveluita jäsenilleen alle omakustannehinnan, syntyisi yhteisölle normaalitilanteessa tästä johtuen ns. negatiivista arvonlisäveroa (maksettava arvonlisävero jäisi pienemmäksi kuin vähennyskelpoinen arvonlisävero). Negatiivisen arvonlisäveron syntyminen on estetty vähimmäisveromääräyksellä (UStG 10 § 5. momentti).

Jäsenmaksutulot ovat pääsääntöisesti yhdistysten arvonlisäverottomia tuloja, mutta mikäli jäsen saa jäsenmaksuaan vastaan konkreettisen vastasuorituksen ovat nämä jäsenmaksutulot arvonlisäverollista tuloa yhdistykselle (UStAE luku 1.4., kohta 1). Jotta jäsenmaksutuloja voitaisiin pitää ns. todellisina jäsenmaksuina (*echter Mitgliederbeiträge*) ja siten arvonlisäverottomina, on niiden määrädyttävä tasa-arvoisesti tai yhtäläisin perustein kaikille jäsenille (UStAE, luku 1.4., kohta 2). Esimerkiksi veronmaksajayhdistyksen jäsenilleen jäsenmaksua vastaan antamaa veroilmoituksen täyttöapua voidaan

¹⁷⁰ Euroopan komissio 2014a.

¹⁷¹ *Abgabenordnung* on vastaava verotuksen ns. peruslaki Saksassa, kuin *Bundesabgabenordnung* Itävallassa, ks. aiemmin luku 3.1.

pitää tällaisena konkreettisena vastasuorituksena (UStAE luku 1.4., kohta 3), joka aiheuttaa jäsenmaksun pitämisen arvonlisäverollisena. Jäsenmaksutulojen verollisuutta on käsitelty myös BFH:n urheilujärjestöjä koskeissa ratkaisuissa, joissa jäsenmaksutulojen katsottiin olevan vastiketta jäsenille tarjotuista palveluista¹⁷². UStAE 1.4. luvun 6 kohdan mukaan jäsenlehtiä ei kuitenkaan pidetä vastikkeena jäsenmaksusta, mikäli jäsenlehdet käsittelevät yhdistyksen ajankohtaisia asioita. Jos taas jäsenlehti on erityinen ammattilehti, jonka jäsenet muutoin ostaisivat vapailta markkinoilta, pidetään jäsenlehteä verollisena erityispalveluna, jonka jäsen saa vastikkeena jäsenmaksustaan. Mikäli jäsen saa jäsenetuna sekä tällaisia vastikkeellisia palveluita että yleisluontoisia palveluita, jäsenmaksu jaetaan verolliseen ja verottomaan osaan (UStAE 1.4. luku, 7. kohta).

Mikäli yleishyödyllinen yhteisö on toiminnastaan arvonlisäverovelvollinen, sovelletaan sen tavaroiden ja palveluiden luovutuksiin pääsääntöisesti yleistä 19 %:n verokantaa (UStG 12 § 1. momentti). Tiettyihin AO 51–68 § mukaan yleishyödyllisinä yhteisöinä pidettävien yhteisöjen palveluiden luovutuksiin voidaan kuitenkin soveltaa alennettua 7 %:n verokantaa, mikäli nämä luovutukset eivät tapahdu taloudellisen liiketoiminnan muodossa (UStG 12 § 2. momentti 8. kohdan a-alakohta). Tällaisina alennetun verokannan soveltamisalaan kuuluvina palveluina pidetään pykälän mukaan palveluita, jotka kuuluvat yleishyödyllisen yhteisön varsinaisen tarkoituksen toteuttamiseen (*Zweckbetriebe*). Yleishyödyllisen tarkoituksen toteuttamisesta saadut tulot voivat kuitenkin olla yleisen verokannan alaista, mikäli kilpailullisissa olosuhteissa palvelut olisivat yleisen verokannan alaisia muiden yritysten tuottamina tai mikäli yhteisö ei toteuta näillä AO 66–68 §:ssä mainituilla tarkoituksen toteuttamista koskevilla palveluilla sääntömääräistä tarkoitustaan.

3.7 Yhteenveto yleishyödyllisten yhteisöjen arvonlisäverotuksesta eräissä EU-maissa

Edellä esitettyjä valtioiden arvonlisäverotuksen pääsääntöjä voinee pitää direktiivin 2 artiklan mukaisina. Tämä on toki luonnollista, sillä olisi hyvin erikoista, jos harmoni-

¹⁷² ks. esim. BFH 9.8.2007 V R 27/04 ja BFH 11.10.2007 V R 69/06.

soidun lainsäädännön alueella jokin jäsenvaltio soveltaisi täysin direktiivistä poikkeavaa säännöstöä. On kuitenkin huomattava, että esimerkiksi Ruotsia vastaan nostetussa rikkomusmenettelyssä (2008/2002) oli kyse siitä, että verovelvollisuuden määrittävä taloudellisen toiminnan käsite (art. 9) oli implementoitu kansalliseen lainsäädäntöön väärin. Direktiivin soveltamisessa kyse on verovelvollisuuden perustavasta, ja siten koko arvonlisäverojärjestelmän kannalta olennaisesta säännöksestä. Ruotsi on tältä osin muuttanut lainsäädäntöään vuonna 2013.

Toisaalta kansallisissa lainsäädännöissä on erityissäännöksiin jätetty arvonlisäverotuksen ulkopuolelle sellaisia toimintoja, jotka eivät perusluonteeltaan muutoinkaan kuuluisi arvonlisäverotuksen soveltamisalaan: esimerkiksi Itävallassa on nimenomaisesti säädetty harrastusluontoisen toiminnan ja Virossa yleishyödyllisten yhteisöjen vastikkeettomien luovutusten arvonlisäverottomuudesta, vaikka harrastustoimintaa ei todennäköisesti lähtökohtaisesti pidettäisi direktiivissä tarkoitettuna taloudellisena toimintana ja 2 artiklan mukaan arvonlisäveroa on nimenomaisesti suoritettava vastikkeellisista suorituksista¹⁷³.

Arvonlisäverovelvollisten tahojen määrittämisen kannalta yleissäännöksen lisäksi olennaista on myös direktiivin XII osaston 1 luvun pienten yritysten erityisjärjestelmän soveltaminen jäsenvaltioissa niin yleishyödyllisten yhteisöjen kuin muidenkin verovelvollisten kannalta. Direktiivissä on määritelty liikevaihtorajat sille, kuinka suuriin yrityksiin erityisjärjestelmää on mahdollista soveltaa. Edellä käsitellyissä jäsenvaltioissa liikevaihtorajat vaihtelevat suuresti: Ruotsi poisti vähäisen toiminnan rajan lainsäädännöstään vuonna 2013, kun taas Yhdistyneissä kunnissa verovelvollisuuden alaraja on 79 000 £. Ruotsissa on ehdotettu vähäisen toiminnan rajan asettamista 250 000 kruunuun¹⁷⁴, vaikka Ruotsin 287 artiklassa määritelty maakohtainen raja on 10 000 ecua, kuten Suomenkin. Suomi sijoittuu näissä raja-arvoissa häntäpäähän, sillä Suomen 287 artiklan mukainen vähäisen toiminnan raja on 8 500 euroa, eli Tanskan ohella edellä esiteltyjen maiden alhaisin. Pääsääntöisesti edellä esitetyissä maissa vähäisen toiminnan rajan arvioinnissa liikevaihtoon ei lasketa niitä verottomia myyntejä, jotka on vapautettu verosta esimerkiksi 132 artiklaan perustuvien vapautusten nojalla.

¹⁷³ Taloudellisen toiminnan käsitteestä yleishyödyllisten yhteisöjen toiminnassa ks. esim. C-267/08 *SPÖ Landesorganisation Kärnten*.

¹⁷⁴ ks. esim. Regeringskansliet 2009, s. 41.

Jäsenvaltioiden yleishyödyllisille yhteisöille arvonlisäverotuksessa myöntämien verovapauksien laajuudet vaihtelevat. Suomen ja Ruotsin vapautusjärjestelmiä, joissa Suomen AVL 4 §:n ja Ruotsin ML 4. luvun 8 §:n mukaan yleishyödyllinen yhteisö on verovelvollinen vain, jos sitä pidetään tuloverolain (TVL & IL) mukaisesti verovelvollisena elinkeinotoiminnasta, voi pitää vertailtujen maiden laajimpina. Sekä Suomen että Ruotsin yleishyödyllisten yhteisöjen arvonlisäverotusta koskevan rikkomusmenettelyn ydinalueena on tämä edellä mainittu, tuloverotukseen kytketyn yhteisön statuksen perusteella tapahtuva vapauttaminen arvonlisäverosta. Huomionarvoista on myös, että esimerkiksi Iso-Britanniassa vaaditaan erillinen hyväksyntä sille, että yleishyödyllisiä yhteisöjä koskevat vapautukset arvonlisäverotuksessa voisivat tulla sovellettaviksi¹⁷⁵. Suomessa tällaista erillistä hyväksymisjärjestelmää ei ole arvonlisäverotuksen osalta olemassa, mutta lähtökohtaisesti yleishyödyllisyyden edellytykset tulevat tutkittaviksi säännönmukaisen verotuksen yhteydessä.

Edellä tarkasteltujen maiden osalta voinee sanoa, että direktiivin 132 artiklan mukaiset yleishyödyllistä toimintaa koskevat vapautukset on pääasiassa implementoitu jäsenmaiden kansalliseen lainsäädäntöön joitakin poikkeuksia lukuun ottamatta¹⁷⁶. Myös jäsenvaltioiden omaksumat tavat vapautusten implementointiin vaihtelevat: esimerkiksi Virossa on noudatettu hyvin pitkälle direktiivin sanamuotoa, kun taas Yhdistyneessä kuningaskunnassa on vapautusten perusteita ja edellytyksiä rajattu 133 artiklan nojalla kansallisella tasolla sekä lainsäädännössä että muissa ohjeissa huomattavasti tarkemmin kuin direktiivin säännöksissä¹⁷⁷. Kuten edellä on esitetty, on eräissä jäsenmaissa myös direktiivin vapautusten implementoinnissa havaittavissa eroavaisuuksia direktiivin sa-

¹⁷⁵ Virossa yleishyödyllisten yhteisöjen tuloverotusta koskevien vapautusten soveltaminen edellyttää hakemusta asiassa.

¹⁷⁶ ks. esim. luku 3.4 koskien 132 artiklan 1 kohdan o-alakohdan mukaisten varainhankintakampanjoiden verovapauksia Virossa ja luku 3.6 koskien 132 art. 1 k. m- ja n-alakohtien mukaisten palveluiden vapautuksia Saksassa. Näiden kohtien implementointia koskien komissio ei kuitenkaan ole käynnistänyt rikkomusmenettelyä Viroa tai Saksaa vastaan, vaikka Suomen rikkomusmenettelyssä kiinnitettiin huomiota AVL 4 §:n mukaisen liian laajan verovapauden lisäksi myös siihen, ettei Suomi ole implementoinut 132 artiklan 1 kohdan f-, k-, l- ja o-alakohtien mukaisia verosta vapauttamisia lainsäädäntöönsä, vaikka näitä toimia ei AVL 4 §:n johdosta käytännössä verotettu.

¹⁷⁷ Yhdistyneiden kuningaskuntien implementointitapaa ja yleishyödyllisten yhteisöjen verovapauksia koskevaa laajaa säädäntöä ja ohjeistusta voi pitää mielenkiintoisena, kun Yhdistyneitä kuningaskuntia on yleisesti pidetty ennakkotapausoikeudellisena, ns. Common Law –järjestelmänä, jossa säädännäisen oikeuden määrä on vähäinen.

namuotoon verrattuna, ja näitä vapautussäännöksiä voidaan näin ollen pitää jossain määrin puutteellisesti implementoituina¹⁷⁸.

Direktiivin 132 artiklan mukaisten vapautusten lisäksi edellä tarkastelluissa jäsenvaltioissa sovelletaan myös eräitä muita erityisiä vapautuksia. Esimerkiksi Itävallassa toimivaltaisella viranomaisella on mahdollisuus vapauttaa muutoin arvonlisäverollisena pidetty toiminta kokonaan tai osin verosta BAO 44 § 2 momentin perusteella, mikäli verotus vaarantaisi tai tekisi tyhjäksi yhteisön yleishyödyllisen toiminnan¹⁷⁹. Yhdistyneissä kuningaskunnissa on olemassa järjestelmä, jonka perusteella yleishyödyllisten yhteisöjen saamia mainostuloja voidaan pitää arvonlisäverotuksen soveltamisalan ulkopuolisin tuloina, mikäli yli 50 % julkaisun mainoksista on yksityishenkilöiden julkaisemia. Lisäksi Yhdistyneissä kuningaskunnassa sovelletaan laajasti alennettuja verokantoja (ml. ns. nollaverokanta) yleishyödyllisille yhteisöille tapahtuviin myynteihin.¹⁸⁰ Alennettuja verokantoja sovelletaan myös esimerkiksi Saksassa ja Itävallassa niihin yleishyödyllisten yhteisöjen palvelujen suorituksiin ja tavaroiden luovutuksiin, joita ei ole muutoin vapautettu verosta¹⁸¹. Mikäli jäsenmaksutulot katsotaan vastikkeeksi suoritetusta palvelusta tai luovutetusta tavarasta, on Yhdistyneessä kuningaskunnassa ja Saksassa mahdollista jakaa jäsenmaksutulo verolliseen ja verottomaan tai alennetun verokannan soveltamisalaan kuuluvaan luovutukseen¹⁸². Vertailluista valtioista erityislaatuinen on myös Tanskan soveltama kompensatiojärjestelmä, jonka perusteella yleishyödyllisten yhteisöjen on mahdollista saada hakemuksesta takaisin osa näiden verottomaan yleishyödylliseen toimintaan liittyneisiin ostoihin sisältyneistä arvonlisäveroista¹⁸³. Myös Ruotsi on esittänyt yleishyödyllisten yhteisöjen arvonlisäverotuksen muutoksia koskevassa raportissaan kompensatiojärjestelmän käyttöönottoa¹⁸⁴.

¹⁷⁸ ks. esim. luku 3.5.3.1 koskien Yhdistyneiden kuningaskuntien nuorisojärjestöjen jäsenilleen luovuttamia palveluita ja niistä perittyä vastiketta ja luku 3.4 koskien Viron urheiluvälineisiin liittyvien palveluiden vapauttamista arvonlisäverosta.

¹⁷⁹ ks. aiemmin luku 3.1.

¹⁸⁰ ks. aiemmin luku 3.5.3.

¹⁸¹ ks. aiemmin luvut 3.1. ja 3.6.

¹⁸² ks. aiemmin luvut 3.5.2 ja 3.6.

¹⁸³ ks. aiemmin luku 3.3.

¹⁸⁴ ks. aiemmin. luku 3.2.3.

4 YLEISHYÖDYLLISTEN YHTEISÖJEN ARVONLISÄVEROTUKSEN MUUTOSMAHDOLLISUUDET

4.1 Muutosmahdollisuudet oikeudellisten reunaehtojen puitteissa

Kuten aiemmin luvussa 2 on esitetty, on Suomen arvonlisäverojärjestelmä yleishyödyllisiä yhteisöjä koskevilta osin ristiriitainen arvonlisäverodirektiivin vapautusjärjestelmän kanssa. Komissio on käynnistänyt Suomea vastaan asiassa rikkomusmenettelyn (2007/2371), sillä se katsoo Suomen vapautusten menevän pidemmälle, kuin direktiivin 132 artiklan mukaan on sallittua. Rikkomusmenettely ja sitä seuraava mahdollinen kanneprosessi EUT:ssa luo perustan niille vaatimuksille, miksi Suomen tulisi muuttaa arvonlisäverolainsäädäntöään. Lisäksi yleishyödyllisten yhteisöjen arvonlisäverotuksessa nauttimia verohelpotuksia on syytä arvioida myös niiden kilpailuneutraliteettia häiritsevien piirteiden vuoksi. Yleishyödyllisten yhteisöjen arvonlisäverotukseen liittyy muutostarpeita myös järjestelmän ennakoitavuutta ja verohelpotusten kohdennettavuutta koskien. Näitä piirteitä on eritelty aiemmin luvussa 2.4.

Edellä luvussa 3 on eritelty eräiden muiden EU-valtioiden arvonlisäverotusta yleishyödyllisten yhteisöjen osalta vaihtoehtoisten säädäntömahdollisuuksien hahmottamiseksi Suomessa mahdollisesti edessä olevan lainmuutostyön taustaksi. Mikäli muutostyössä 132 artiklan mukaiset vapautussäännökset implementoitaisiin kansalliseen lainsäädäntöön sellaisinaan, täyttäisi tämä luonnollisesti direktiivin kansallisen toimeenpanon vaatimukset. Suomen rikkomusmenettelyprosessin kuluessa komissiolle antamista vastauksista, yleishyödyllisten yhteisöjen verotuksen muuttumattomuudesta ja asiaa koskevista hallitusohjelman kirjauksista voi kuitenkin päätellä, että Suomen intressissä ei ole ollut direktiivin sanatarkka implementointi. Suomessa on myös yleisesti ottaen pyritty direktiivien implementoinnissa tarkastelemaan käsiteltävää asiaa laajemmin ja tekemään asiaa koskevat muutokset kansalliseen lainsäädäntöympäristöön parhaiten sopivalla tavalla.¹⁸⁵

¹⁸⁵ Kallio 2014.

Arvonlisäverodirektiivin oikeanlainen toimeenpano muodostaa selkeästi muutostarpeiden ytimen, mutta muutoksessa on huomioitava samanaikaisesti myös muut EU-oikeuden vaikutukset. On olemassa riski, että erilaiset verotuet katsotaan kielletyksi valtiontueksi, vaikka tuki annettaisiinkin harmonisoidun lainsäädännön alueella¹⁸⁶. Arvonlisäverotuksen muutosvaihtoehtoja punnitessa on siis lähtökohtana pidettävä sitä, että muutosta voidaan pitää EU-oikeudellisesti hyväksyttävänä. Edellä luvussa 3 esitetyjä muissa jäsenvaltioissa noudatettavia arvonlisäverotuksen säännöksiä on siis arvioitava sen suhteen, täyttävätkö nämä jäsenvaltioiden noudattamat säännökset arvonlisäverodirektiivin ja muun EU-oikeuden asettamat reunaehdot. Mikäli näitä säännöksiä ei voi pitää EU-oikeudellisesti hyväksyttävänä, ei niitä ole myöskään mielekästä ottaa suomalaisen lainsäädäntötyön pohjaksi. Tästä syystä tässä luvussa on eritelty erilaisten muutosmahdollisuuksien oikeudellisia edellytyksiä. Näiden muutosmahdollisuuksien laajempi vaikutusarviointi nuorisojärjestöjen ja muiden tahojen toimintaan on esitetty luvussa 4.3.

Ruotsi on esittänyt oman rikkomusmenettelynsä aikana, että vähäisen toiminnan raja yleishyödyllisten yhteisöjen arvonlisäverotuksen osalta nostettaisiin miljoonaan kruunuun. Komissio kuitenkin totesi, ettei tällaista rajan nostoa tiettyjen yhteisöjen toiminnan osalta voida pitää EU-oikeudellisesti hyväksyttävänä. Ruotsi on kuitenkin esittänyt vähäisen toiminnan rajan korottamista kaikkien verovelvollisten osalta 250 000 kruunuun (n. 27 000 euroon).¹⁸⁷ Direktiivin 287 artiklassa säädetty Ruotsin maakohtainen raja on kuitenkin vain 10 000 ecua kuten Suomellakin. Suomen rajan ollessa AVL 3 §:n mukaisesti tällä hetkellä 8 500 euroa, ei rajan nostamisella 10 000 euroon tuskin olisi suuria vaikutuksia yleishyödyllisten yhteisöjen tai muidenkaan toimijoiden toimintaedellytysten parantumisen kannalta.

Suomessa on esitetty arvonlisäverollisen toiminnan alarajan nostamista 30 000 euroon ja arvonlisäveron alarajahuojennukseen oikeuttavan enimmäisliikevaihdon määrän nostamista 50 000 euroon nykyisen 22 500 euron asemesta¹⁸⁸. Koska arvonlisäverodirektiivin puitteissa kansallisen soveltamisen mahdollisuudet ovat suhteellisen rajatut, voi vähäisen toiminnan rajan korottamista yleishyödyllisten yhteisöjen osalta pitää yhtenä

¹⁸⁶ Reh binder 2007, s. 377.

¹⁸⁷ ks. aiemmin luku 3.2.1 Rikkomusmenettely komissio vs. Ruotsi.

¹⁸⁸ Toimenpidealoite 54/2013 vp.

merkittävimpanä realistisena muutosvaihtoehtona, mikäli AVL 4 §:n verovapaussäädöksestä on luovuttava. Vähäisen rajan korottaminen tulisi kuitenkin koskemaan yleishyödyllisten yhteisöjen lisäksi myös muita verovelvollisia. Oikeudelliselta kannalta 287 artiklassa säädetyn vähäisen toiminnan rajan korottaminen tapahtuisi veronkannon yksinkertaistamista koskevan arvonlisäverodirektiivin 395 artiklan mukaisessa järjestyksessä. Kyseisen kohdan mukaisesti neuvosto voi antaa komission ehdotuksesta jäsenvaltiolle luvan ottaa käyttöön direktiivistä poikkeavia erityistoimenpiteitä veronkannon yksinkertaistamiseksi, mikäli nämä eivät vaikuta vähäistä suuremmissa määrin lopullisessa kulutusvaiheessa kannettavan veron määrään. Artiklassa 287 määriteltyjen kansallisten rajojen korottamista koskien tällaisia 395 artiklan mukaisessa järjestyksessä tehtyjä luvalla myönnettäviä poikkeuksia on myönnetty mm. Slovenialle ja Romanialle¹⁸⁹.

Direktiivin 132 artiklan 1 kohdan mukaisista vapautussäännöksistä yleishyödyllisten yhteisöjen toiminnan kannalta olennaisimpina voi pitää f-, l-, ja o-alakohtien mukaisia vapautuksia, sillä nämä koskevat laajasti erilaisia yhteisöjä riippumatta niiden tuottamien palveluiden luonteesta. Näiden alakohtien implementoinnilla on mahdollista vapauttaa arvonlisäverosta tiettyin edellytyksin eräitä jäsenille suoritettuja palveluita sekä näihin liittyviä tavaroiden luovutuksia. Alakohdan o mukaan on mahdollista vapauttaa verosta sellaisten yhteisöjen varainhankintakampanjoiden tulot, joihin soveltuu b-, g-, h-, i-, l-, m- tai n-alakohdan mukaiset vapautukset. Varainhankintakampanjoiden verovapauksille jäsenvaltioiden on kuitenkin mahdollista asettaa 132 artiklan 2 kohdan nojalla tiettyjä rajoituksia koskien esimerkiksi tapahtumien lukumäärää ja niistä saatavien tulojen suuruutta.

Yleishyödylliset yhteisöt tarjoavat usein palveluitaan myös jäsenistönsä ulkopuolelle. Tällaisia palveluita voivat olla esimerkiksi koulutus- tai kulttuuripalvelut. Tällä hetkellä AVL 40 §:n mukaan Suomessa verottomana koulutuspalveluna pidetään yleissivistävää ja ammatillista koulutusta, korkeakouluopetusta sekä lain nojalla järjestettävää ja valtion varoista avustettavaa taiteen perusopetusta. Esimerkiksi Saksa noudattaa tätä laajempaa vapautusta, sillä Saksassa UStG 4 § 22 kohdan mukaan verottomiksi on säädetty luennot, kurssit ja muut tieteelliset ja kasvatukselliset tapahtumat, joiden järjestäjänä voi olla myös laitos, joka toimii yleishyödyllisessä tai ammattijärjestöllisessä tarkoituksessa

¹⁸⁹ ks. esim. Euroopan unionin neuvosto 2013 ja Euroopan unionin neuvosto 2012.

ja jos saadut tulot käytetään syntyneiden kulujen kattamiseen. Myös Yhdistyneessä kuningaskunnassa koulutuksen käsite sisältää erilaiset kurssit ja luennot, seminaarit ja konferenssit riippumatta niiden järjestämisajasta ja -paikasta¹⁹⁰. Direktiivin koulutuspalveluiden vapautusta koskevassa 132 artiklan 1 kohdan i-alakohdassa ei oteta kantaa siihen, tuleeko koulutuksen olla tutkintoon tähtäävää koulutusta, vaan verovapaus on kytketty näiden palveluiden suorittajaan: verovapaus voi olla mahdollinen, kun palvelun suorittaja on julkisoikeudellinen laitos tai muu laitos, jolla on kyseisen jäsenvaltion mukaan vastaavia päämääriä.

Euroopan unionin tuomioistuin on käsitellyt koulutuspalveluiden verovapautusta esimerkiksi tapauksessa C-319/12 *MDDP*, jossa kyse oli siitä, voitiinko yksityisen, voittoa tavoittelevan yhteisön tarjoamia koulutuspalveluita pitää verottomina koulutuspalveluina. Tapauksen perusteluissa EUT toteaa, että vapautuksen tarkoituksena on helpottaa kyseisiin palveluihin pääsyä välttämällä lisäkulut, jotka arvonlisäverotuksesta aiheutuisi, eikä näin ollen toiminnan kaupallisuuskaan sulje pois toiminnan yleishyödyllisyyttä¹⁹¹. Kaupallinenkaan toiminta ei sulje pois mahdollisuutta soveltaa vapautusta yksityisiin laitoksiin, jos näiden päämäärät vastaavat julkisoikeudellisten laitosten päämääriä, mutta artiklan nojalla ei kuitenkaan voida myöntää verovapautta kaikille koulutuspalveluita tarjoaville yksityisille laitoksille. EUT kuitenkin toteaa, että koska 132 artiklan 1 kohdan i-alakohdassa ei ole täsmennetty edellytyksiä tai sääntöjä tällaisten päämäärien tunnustamiseksi, kuuluu tällaisten sääntöjen laatiminen kunkin jäsenvaltion kansallisessa oikeudessa päätettäviin asioihin.¹⁹² Tällaisia sääntöjä laatiessaan tulee jäsenvaltioiden kuitenkin noudattaa unionin oikeuden periaatteita, joista erityisesti arvonlisäverotuksen osalta on huomioitava neutraalisuuden periaatteen toteutuminen¹⁹³.

Saksan noudattamaa, tutkintoon johtavaa koulutusta laajempaa UStG 4 §:n 22 kohdan mukaista koulutuspalveluiden arvonlisäverovapautusta voinee pitää siis edellä esitetyn nojalla EU-oikeuden mukaisena, sillä Saksa ei ole vapauttanut kaikkia koulutuspalveluita, vaan on määritellyt ne säännöt, joiden perusteella koulutuspalvelut voidaan vapauttaa

¹⁹⁰ HM Revenue & Customs 2014d, kohta 5.1.

¹⁹¹ Asia C-319/12 *MDDP*, kohdat 26–27.

¹⁹² Asia C-319/12 *MDDP*, kohdat 35–37. Näin myös 132 artiklan 1 kohdan g-alakohdan soveltamiseen liittyvän tunnustamisen osalta asia C-174/11 *Zimmermann*, kohta 26 sekä g- ja h-alakohtiin liittyvän tunnustamisen osalta asia C498/03 *Kingscrest Associates Ltd & Montecello Ltd*, kohdat 49 ja 51.

¹⁹³ Asia C319/12 *MDDP*, kohta 38.

arvonlisäverosta. Myös Yhdistyneen kuningaskunnan noudattaman vapautusjärjestelmän voi katsoa täyttävän kansalliselle sääntelylle EUT:n käytännössä määritellyt edellytykset. Tyhjentävää arviota siitä, miten neutraliteettiperiaate toteutuu kyseisissä vapautuksissa, on käytännössä mahdotonta antaa tutkimatta tarkemmin Saksan ja Yhdistyneen kuningaskunnan koulutusjärjestelmien rakennetta. Saksassa UStG 4 §:n 22 kohdan soveltamisala on kuitenkin rajattu ainoastaan niihin tapauksiin, joissa koulutuspalveluiden myynnistä saadut tulot käytetään syntyneiden kulujen kattamiseen, joten toiminnan harjoittamisesta omakustannehinnoitteluperiaatteella ei voine katsoa syntyvän vähäistä suurempaa haittaa kilpailuneutraliteetille.

Yhdistyneessä kuningaskunnassa arvonlisäverovapaus on sidoksissa ns. oikeutetun toimijan käsitteeseen, jolla voidaan tarkoittaa esimerkiksi yleishyödyllistä yhteisöä, joka ei saa koulutuspalveluiden tuottamisesta voittoa tai mahdollinen voitto käytetään toiminnan kehittämiseen. Ottaen huomioon Yhdistyneen kuningaskunnan suhteellisen tarkkarajaiset ohjeet koulutuspalveluiden arvonlisäverotusta koskien voinee olettaa, että myös kilpailuneutraliteettikysymykset tulevat arvioitavaksi mahdollisten verovapauksien soveltamisen arvioinnissa. Koska Suomessa yleishyödylliset yhteisöt järjestävät usein erilaisia koulutuksia, on Saksan ja Yhdistyneen kuningaskunnan mallien kaltainen, tiettyjen koulutuspalveluiden nykyistä AVL 40 §:ää laajempi verovapaus syytä ottaa mukaan tarkasteltavien yleishyödyllisten yhteisöjen arvonlisäverotuksen muutosmahdollisuuksien joukkoon.

Kuten koulutuspalveluidenkin verovapauden osalta, on myös direktiivin 132 artiklan 1 kohdan n-alakohdan mukaisten kulttuuripalveluiden verovapauden edellytyksenä se, että jäsenvaltio on tunnustanut nämä kulttuurilaitokset. Esimerkiksi Yhdistyneessä kuningaskunnassa sovelletaan myös kulttuurilaitosten verovapauksien arvioinnissa vastaavaa ns. oikeutetun toimijan käsitteen arviointia kuin koulutuspalveluidenkin osalta¹⁹⁴. Kulttuuripalveluita koskevaa 132 artiklan 1 kohdan n-alakohdan mukaista vapautusta ei ole implementoitu lainkaan Suomen arvonlisäverolakiin. Kyseisen direktiivin vapautussäännöksen osalta on siis huomioitava edellä esitetty EUT:n käytäntö jäsenvaltion oikeudesta määrätä ne säännöt, joiden perusteella kulttuurilaitosta voidaan pitää jäsenvaltion tunnustamana laitoksena. Säädännön kehittämisessä on syytä tutustua esimerkiksi

¹⁹⁴ ks. kulttuuripalveluiden verovapauksien edellytyksistä Yhdistyneessä kuningaskunnassa tarkemmin luku 3.5.2.

edellä mainittuihin Yhdistyneen kuningaskunnan soveltamiin käytäntöihin tunnustamisessa.

Direktiivin mukaisten vapautusten lisäksi eräät edellä luvussa 3 eritellyistä valtioista noudattavat kansallisessa arvonlisäverojärjestelmässään myös direktiiviin perustumatomia verovapauksia. Esimerkiksi Itävallassa toimivaltainen viranomainen voi vapauttaa kokonaan tai osittain vapautuksen verosta BAO 44 §:n 2 momentin nojalla, mikäli verotus vaarantaisi tai tekisi tyhjäksi yleishyödyllisen yhteisön toiminnan tarkoituksen. Tällaista vapautusta ei voida pitää direktiivin mukaisena vapautuksena, vaan tällaiseen poikkeusjärjestelmän soveltamisen pitäisi olla jollain tapaa tarkemmin rajattua, jotta se voisi tulla hyväksyttäväksi esimerkiksi direktiivin 395 artiklan nojalla veronkantoa yksinkertaistavana poikkeuksena ja tällöinkin se pitäisi vielä nimenomaisesti hyväksyttää Euroopan unionin neuvostolla. Näin ollen tällaisen erityisen arvonlisäverotuksen vapautusjärjestelmän EU-oikeudellista hyväksyttävyyttä voi pitää perustellusti erittäin epätodennäköisenä. Itävallan vapautusjärjestelmää voi verrata Suomen LEYYV:n soveltamiseen, jossa kyse on muutoin veronalaisen tulon vapauttamisesta erityissäännöksen nojalla verosta, tosin Itävallan järjestelmä koskee arvonlisäverotusta LEYYV:n soveltuessa ainoastaan tuloverotukseen. Lisäksi on syytä huomioda, että kyseisen LEYYV:n EU-oikeuden mukaisuus on ollut komission tutkittavana vuodesta 2009¹⁹⁵.

Erityisten, kansalliseen lainsäädäntöön perustuvien vapautusten osalta on myös syytä mainita Yhdistyneessä kuningaskunnassa noudatetut alennetut verokannat yleishyödyllisille yhteisöille tapahtuvissa myynneissä, joita on eritelty tarkemmin luvussa 3.5.3.2. Kyseessä on vastaava erityisjärjestelmä kuin Suomessa sovellettava 0-verokanta yleishyödyllisille yhteisöille tapahtuvissa jäsenlehtien painosten myynneissä. Järjestelmä ei siis ole direktiivin pääsääntöjen mukainen, mutta se on hyväksytty direktiiviin erikseen otetuilla poikkeussäännöillä.¹⁹⁶ Vaikka tällaisia poikkeussääntöjä järjestelmässä tällä hetkellä onkin, lienee hyvin epätodennäköistä, että uusia vastaavia poikkeussääntöjä direktiiviin olisi sen uusimisen yhteydessäkään mahdollista ottaa mukaan ainakaan yk-

¹⁹⁵ ks. esim. Salomaa – Jokinen – Puustinen 2012.

¹⁹⁶ Yhdistyneiden kuningaskuntien osalta 110 artikla, Suomen osalta 111 artikla.

sittäistä jäsenvaltiota koskien, kun arvonlisäverotuksessa pyritään kohti yhtenäisempää veropohjaa¹⁹⁷.

Kansallisten vapautusjärjestelmien osalta mielenkiintoinen on myös Yhdistyneen kuningaskunnan noudattama tulkinta siitä, että mikäli yleishyödyllisen yhteisön julkaisun mainoksista on yli 50 % yksityishenkilöiden julkaisemia, voidaan kaikkia julkaisun tuloja pitää lahjoituksina ja siten arvonlisäverotuksen soveltamisalan ulkopuolisina tuloina. Tällaiselle tulkinnalle ei ole löydettävissä suoraa perustetta direktiivistä.

Erityisen mielenkiintoista tätä tulkintaa on verrata komission Ruotsia vastaan käynnistämässä rikkomusmenettelyssä esittämään näkemykseen, jossa komissio on moittinut Ruotsia siitä, että arvonlisäverotuksen soveltamisalan ulkopuolelle jää verollisia toimintoja, kun Ruotsissa yleishyödyllisen toiminnan arvonlisäverottomuus on määritelty toiminnan pääasiallisen luonteen kautta. Ruotsissa tällaisena riittävänä arvonlisäverottomuuden perustavana pääasiallisena yleishyödyllisen yhteisön toiminnan osuutena on käytännössä pidetty 70–80 % yhteisön toiminnasta.¹⁹⁸ Toki on huomattava se, että Ruotsin rikkomusmenettely koskee koko yleishyödyllisen yhteisön toiminnan vapauttamista ja Yhdistyneiden kuningaskuntien vapautus ainoastaan yksittäisiin julkaisuihin liittyviä tuloja. Kun huomioidaan, että arvonlisäverotuksessa verovelvollisuutta on arvioitava yksittäisten, itsenäisinä pidettävien suoritusten perusteella¹⁹⁹, tulisi myös jokaista julkaisun myyntiä arvioida omana erillisenä suoritteenaan. Näin ollen Ruotsin rikkomusmenettelyssä esitetty kanta siitä, ettei toiminnan pääsuoriteperiaatteen perusteella voida jättää tiettyjä verollisia toimintoja arvonlisäverotuksen soveltamisalan ulkopuolelle, lienee EU-oikeuden mukaisempi kanta kuin Yhdistyneen kuningaskunnan tulkinta.

Yhdistyneen kuningaskunnan noudattamaa käytäntöä mainoskulojen katsomisesta kokonaan lahjoituksina saaduiksi tuotoiksi ei voine pitää EU-oikeuden mukaisena eikä siten mielekkäänä muutosvaihtoehtona Suomen arvonlisäverojärjestelmän muutoksessa. Pääsuoriteperiaate voi kuitenkin olla käyttökelpoinen esimerkiksi jäsenmaksutulojen arvonlisäverokäsittelyssä. Yhdistyneessä kuningaskunnassa on mahdollista käsitellä vastikkeellisina pidettävät jäsenmaksutulot joko pääsuoritteen verokannan alaisena myyntinä tai jakaa jäsenmaksutulot eri etujen arvojen ja arvonlisäkantojen perusteella.

¹⁹⁷ Euroopan komissio 2010a, s. 4–6 ja s. 12.

¹⁹⁸ Euroopan komissio 2008c.

¹⁹⁹ ks. esim. asia C-392/11 *Field Fisher Waterhouse LLP*, kohta 14.

Myös Saksassa on mahdollista jakaa jäsenmaksu vastikkeelliseen ja vastikkeettomaan osaan, mikäli jäsen saa maksuaan vastaan sekä yleisluontoisia että vastikkeellisina pidettäviä palveluita (UStAE 1.4 luku, 7, kohta).²⁰⁰ EUT on todennut, että tällainen jakaminen on mahdollista, mikäli se ei ole keinotekoista. Toisaalta suoritusta on pidettävä pääsuoritukselle liitännäisenä silloin, kun se ei ole asiakaskunnan tavoite sinällään, vaan keino nauttia toimijan tarjoamasta pääasiallisesta palvelusta.²⁰¹ EUT:n oikeuskäytännön perusteella tällaista jäsenmaksutulojen jakoa voinee pitää EU-oikeuden mukaisena ja siten mahdollisena vaihtoehtona myös Suomessa.

Luvussa 3 tarkastelluista jäsenvaltioista Saksa ja Itävalta soveltavat tietyin edellytyksin alennettuja verokantoja yleishyödyllisten yhteisöjen palveluiden suorituksiin. Saksassa UStG 12 § 2 mom. 8 k. a-alakohdan mukaan alennettuja verokantoja on mahdollista soveltaa yhteisön varsinaisen, sääntömääräiseen toimintaan liittyviin palveluiden luovutuksiin, mikäli vastaavia palveluita ei suoriteta kilpailullisissa olosuhteissa sellaisten toimijoiden kanssa, joiden suorittamina palvelut olisivat yleisen verokannan soveltamisalaan kuuluvia. Itävallassa ÖUStG 10 § 2 mom. 7 kohdan mukaan alennettua verokantaa voidaan soveltaa niihin yleishyödyllisten yhteisöjen palveluiden suorituksiin, joita ei ole vapautettu ÖUStG 6 § 1 mom. mukaan verosta ja joita ei kuitenkaan suoriteta BAO 45 § 3 mom. tarkoittamalla tavalla maatalous- tai elinkeinotoiminnan muodossa.

Kuten aiemmin luvussa 3.1 on esitetty, ei Itävallan alennettujen arvonlisäverokantojen soveltamista yleishyödyllisten yhteisöjen palveluiden suorituksiin voi pitää direktiivin mukaisena. Saksa kuuluu niihin jäsenvaltioihin, jotka ovat oikeutettuja artiklan 113 nojalla jatkamaan alennettujen verokantojen soveltamista myös muihin kuin direktiivin liitteessä III tarkoitettuihin tavaroihin ja palveluihin, mikäli näitä sovellettiin jo 1.1.1991. Mikäli Saksa on soveltanut alennettua verokantaa jo 1.1.1991, on alennettujen verokantojen soveltaminen yleishyödyllisten yhteisöjen palveluiden luovutuksiin direktiivin mukaista. Koska alennettujen verokantojen soveltaminen on rajattu direktiivin VII osastossa ainoastaan kyseisessä osastossa eriteltyjen erityistapausten lisäksi liitteen III mukaisiin suorituksiin, ei alennettujen verokantojen käytön laajentaminen ainoastaan

²⁰⁰ ks. jäsenmaksutulojen käsittelystä Saksassa tarkemmin luku 3.6.

²⁰¹ ks. esim. asiassa C-392/11 *Field Fisher Waterhouse LLP* EUT:n esittämien perusteluiden kohdat 14–19 oikeustapaustulkittauksineen.

yleishyödyllisten yhteisöjen palveluiden luovutuksiin liene oikeudellisesti toteutettavissa oleva muutosmahdollisuus Suomessa.

Alennettujen verokantojen osalta on kuitenkin huomioitava Ruotsissa esitetty alennetun verokannan soveltaminen lahjoitettujen tavaroiden myyntiin, jos myyjänä on yleishyödyllinen yhteisö, ja myynti tapahtuu hyvinvointia tai sosiaalisia päämääriä edistävässä tarkoituksessa²⁰². Ruotsi on katsonut, että tällainen alennetun verokannan soveltaminen voisi olla EU-oikeudellisesti hyväksyttävissä direktiivin liitteen III kohdan 15 mukaisina jäsenvaltioiden yhteiskunnallisiksi tunnustamien sosiaaliapua tarjoavien laitosten tavaroiden luovutuksina²⁰³. Ottaen huomioon, mitä edellä esitetyissä EUT:n ratkaisuissa C-174/11 *Zimmermann* ja C-498/03 *Kingscrest Associates Ltd & Montecello Ltd* on todettu jäsenvaltioiden oikeudesta säännellä itse, millaisiin jäsenvaltion tunnustamiin laitoksiin tiettyjä 132 artiklan 1 kohdan vapautussäännöksiä on mahdollista soveltaa, voinee olettaa, että myös liitteen III 15 kohdan soveltamisessa jäsenvaltioilla on vastaavankaltainen toimivalta. Näin ollen Ruotsin esittämää alennettujen verokantojen soveltamista lahjoitettujen tavaroiden myyntiin hyväntekeväisyystarkoituksessa voinee pitää EU-oikeuden mukaisena tulkintana, ja siten yhtenä muutosmahdollisuutena myös Suomen AVL:n osalta.

Edellä luvussa 3 esiteltyjen valtioiden noudattamista yleishyödyllisten yhteisöjen arvonlisäverotusta koskevista verohelpotusjärjestelmistä on syytä nostaa esiin vielä Tanskan soveltama kompensatiojärjestelmä. Tanskassa yleishyödyllinen yhteisö voi saada palautuksena osan niiden ostojen arvonlisäveroista, jotka yhteisö on tehnyt yleishyödyllistä verotonta toimintaansa varten. Kompensatiojärjestelmän EU-oikeuden mukaisuutta voi pitää tulkinnanvaraisena.²⁰⁴ Vaikka kyseessä oleva kompensatio perustuu ostoihin sisältyvän arvonlisäveron määrään, ei kompensatiojärjestelmän EU-oikeuden mukaisuudessa ole pitäydyttävä yksinomaan arvonlisäverodirektiivin mukaisuuden arvioinnissa. Koska kompensatit maksetaan valtion budjettiin erikseen tätä tarkoitusta varten maksetusta määrärahasta, on kompensatioiden EU-oikeuden mukaisuuden arvioinnissa kiinnitettävä erityisesti huomiota siihen, voiko järjestelmässä olla kyse SEUT 107–109 artiklojen mukaisesta kielletystä valtiontuesta. Tässä arvioinnissa on otettava kokonai-

²⁰² ks. Ruotsissa esitetyistä sääntelymuutoksista tarkemmin luku 3.2.3.

²⁰³ Regeringskansliet 2009, s. 128.

²⁰⁴ ks. Tanskan kompensatiojärjestelmästä tarkemmin luku 3.3.

suutena huomioon myös muut yhteisöjen saamat valtiontuet, joten näiltä osin kompensatiojärjestelmän EU-oikeuden mukaisuutta ei ole mahdollista arvioida tämän tutkielman puitteissa. Tästä johtuen vastaavan kompensatiojärjestelmän käyttöönottoon yleishyödyllisten yhteisöjen arvonlisäverotuksen kiristymistä kompensoimassa tulee myös Suomessa suhtautua tietyllä varauksella ja huomioda järjestelmän mielekkyyden arvioinnissa myös muut yhteisöjen saamat julkiset tuet. Lisäksi on huomioitava se, että koska kompensatiojärjestelmä voidaan katsoa arvonlisäverojärjestelmän ulkopuoliseksi yleiseksi valtiontukijärjestelmäksi, ei sitä ole tarpeen arvioida osana arvonlisäverotuksen muutoksia.

Edellä esitetyn kansainvälisen vertailun perusteella oikeudelliset reunaehdot täyttävät yleishyödyllisten yhteisöjen arvonlisäverotuksen muutosmahdollisuudet voi tiivistää seuraaviin vaihtoehtoihin:

- direktiivin sananmukainen implementointi muuttamatta nykyistä lainsäädäntöä
- vähäisen toiminnan rajan korottaminen 30 000 euroon²⁰⁵
- koulutusta koskevan vapautuksen laajentaminen
- kulttuuripalveluvapautuksen implementointi
- jäsenmaksutulojen jakaminen vastikkeelliseen ja vastikkeettomaan osaan
- alennetut verokannat lahjoitetuissa tavaroissa.

4.2 Muutosmahdollisuuksien arvioinnin taustaolettamukset

4.2.1 Yleistä verojärjestelmien arvioinnista

Yleishyödyllisten yhteisöjen verotus on sekä teoreettinen että käytännöllinen kysymys, joten muutoksia on arvioitava sekä verojärjestelmän että verovelvollisten kannalta²⁰⁶.

²⁰⁵ Luonnollisesti myös muut euromääräiset rajat ovat mahdollisia, mutta tutkimuksen rajoitteiden vuoksi tässä on arvioitu ainoastaan 30 000 euron rajaa, koska sitä koskeva toimenpidealoite on tehty eduskunnassa vuonna 2013 ja aloite on edelleen (14.5.2014) käsittelyssä valtiovarainvaliokunnassa. Arvonlisäverotuksen alarajan korotusta on esitetty aiemmin mm. talousarviokäsittelyiden yhteydessä, mutta näissä yhteyksissä esityksiä ei ole hyväksytty.

Lainvalmistelutyössä ei siis riitä pelkkä oikeudellisten reunaehtojen selvittäminen, vaan lainvalmistelussa on huomioitava lakimuutosten vaikutukset yhteiskunnassa laajemminkin. Miltei kaikkeen julkiseen toimintaan liitetään nykyisin jonkinlainen arviointivaatimus. Osasyinä arviointivaatimuksien lisääntymiselle on pidetty sitä, että tiukentuneessa julkisessa taloudessa julkisen toiminnan taloudellisia vaikutuksia on arvioitava etukäteen, tulosjohtamisen laajentumista julkiselle sektorille *new public management* -ajattelun myötä sekä Suomen liittymistä Euroopan unioniin ja siten rakennerahastohjelmien arviointivaatimusten leviämistä myös Suomeen²⁰⁷. Päätöksenteolta edellytetään sen perustumista tutkittuun tietoon ja näyttöön päätösten vaikutuksista²⁰⁸. Tämä vaatimus koskee myös lainvalmistelutyötä, mikä käy ilmi myös valtioneuvoston hyväksymistä säädösehdotusten vaikutusten arviointia koskevista ohjeista²⁰⁹.

Verotusta koskevassa päätöksenteossa arvioinnissa on huomioitava oikeudellisten reunaehtojen täyttymisen lisäksi myös eräiden nimenomaisesti verotukseen liitettyjen tavoitteiden toteutuminen. Verotuksen lähtökohtainen tavoite on toimia julkisyhteisön rahoitustarpeiden tyydyttäjänä (*fiskaalinen tavoite*)²¹⁰. Koska julkisin varoin rahoitetaan julkisten palveluiden lisäksi esimerkiksi erilaisia sosiaalietuuksia ja muita tulonsiirtoja, on julkisella sektorilla suuri rooli tulojen uudelleenjaossa, jonka välineenä myös verotusta on käytetty muun muassa verorasituksen kohdistamisessa suurituloisiin pienituloisia raskaammin progressiivisella verotuksella²¹¹. Fiskaalisen ja jakopoliittisen tavoitteen toteuttamisen lisäksi verotuksella on eri aikoina pyritty saamaan aikaan erilaisia yksilöiden toimintaa ohjaavia vaikutuksia tilanteissa, joissa näiden toiminnalla on ulkoisvaikutuksia muiden toimintaan. Mikäli nämä ulkoisvaikutukset ovat negatiivisina pidettyjä, on katsottu järkeväksi käyttää kulutusverotusta niiden hillitsijänä. Tällaisia ns. haittaveroja on liitetty usein esimerkiksi ympäristö- sekä sosiaali- ja terveystaloudellisiin kysymyksiin.²¹² Yksilöiden toiminnalla voi olla myös positiivisia vaikutuksia, joita on erityisesti haluttu tukea luomalla verojärjestelmään erilaisia kannustinjärjestelmiä. Esimerkiksi yrittäjyyteen ja yritysten investointihalukkuuteen on pyritty vaikuttamaan eri-

²⁰⁶ Myrsky 2007, s. 270.

²⁰⁷ Virtanen 2007, s.26–28.

²⁰⁸ Ervasti 2011, s. 88–90.

²⁰⁹ Oikeusministeriö 2007.

²¹⁰ ks. esim. Myrsky 2013a, s.99.

²¹¹ ks. esim. Niskakangas 2011, s. 15–16.

²¹² Valtiovarainministeriö 2010 s. 35.

laisilla verokannustinjärjestelmillä.²¹³ Myös yleishyödyllisten yhteisöjen verotuksessa nauttimaa erityisasemaa voi tarkastella tällaisesta verotuksen ohjaavaa vaikutusta koskevasta näkökulmasta.

Verotukseen liittyvistä moninaisista ja osittain ristiriitaisistakin tavoitteista johtuen on mahdotonta esittää sellaista yleismaailmallista optimia, joka palvelisi jokaisen taloudellisen toimijan etua kaikissa mahdollisissa kuviteltavissa tilanteissa. Tästä johtuen verojärjestelmiä suunniteltaessa ja arvioitaessa voidaan käyttää eräänlaisena mittatikkuna hyvän verojärjestelmän ominaisuuksia, eli sellaisia piirteitä, joita mahdollisimman hyvän verojärjestelmän tulisi täyttää²¹⁴. Perinteisten kriteerien mukaan verojärjestelmän tulisi olla tehokas, oikeudenmukainen, yksinkertainen ja hallinnollisesti toimiva. Tehokkuudella tarkoitetaan hyvän verojärjestelmän ominaisuutena järjestelmää, jossa verotuksella on mahdollisimman vähän toimintaa vääristäviä vaikutuksia ja syntyvä hyvinvointi- eli tehokkuustappio on mahdollisimman pieni. Tehokkuus verojärjestelmän tavoitteena tarkoittaa siis mahdollisimman neutraalia verotusta. Neutraliteettiin liittyy läheisesti myös oikeudenmukaisuuden tavoite. Oikeudenmukaisuuden määrittely on jo käsitteen moraalifilosofisesta luonteesta johtuen hyvin haastavaa. Lähtökohtaisesti oikeudenmukaisuuden toteutuessa samanlaisia tapauksia kohdeltaisiin samoin ja erilaisia eri tavoin, mutta samanlaisuuden ja erilaisuuden määrittäminen voi olla ongelmallista. Tämä käy ilmi verotuksessa esimerkiksi siinä, tulisiko järjestelmän painottaa horisontaalista oikeudenmukaisuutta, jolloin jokainen maksaisi veroa saman verran, vai vertikaalista oikeudenmukaisuutta ja veronmaksukyvyyn huomiointia.²¹⁵

Verojärjestelmän yksinkertaisuus ja hallinnollinen toimivuus liittyvät tavoitteina toisiinsa: mitä yksinkertaisempaa verotus on, sitä pienemmät ovat todennäköisesti myös veron maksusta ja verojen kannosta aiheutuvat hallinnolliset kustannukset. Yksinkertaisuus, selkeys ja läpinäkyvyys liittyvät myös sekä järjestelmän tehokkuuteen että oikeudenmukaisuuteen: mitä epäselvempi lainsäädäntö on, sitä vaikeampaa sen hyödyntäminen keskivertokansalaiselle on ja mitä monimutkaisempia poikkeuksia järjestelmä sisältää, sitä enemmän ne pienentävät veropohjaa ja aiheuttavat siten veroasteiden noston myötä

²¹³ ks. esim. Niskakangas 2011, s. 24–31.

²¹⁴ Myrsky 2013a, s. 77.

²¹⁵ Myrsky 2013b, s. 132–137.

vääristymiä verotuksessa.²¹⁶ Yksinkertaisuus ja selkeys liittyvät myös oikeusvarmuuteen ja ennustettavuuteen, joita on myös pidetty hyvän verojärjestelmän piirteinä. Verovelvollisen on voitava ennustaa verojärjestelmän toiminta arvioidakseen käyttäytymisensä verokohtelua tulevaisuudessa²¹⁷. Lisäksi hyvän verojärjestelmän tavoitteisiin on nykyisin liitetty myös kansainvälinen ulottuvuus, erityisesti järjestelmän EU-oikeudellinen hyväksyttävyys²¹⁸.

Huolimatta edellä esitetyistä verolainsäädännön arvioinnin yleisistä periaatteista, joiden toteutumista yleishyödyllisten yhteisöjen arvonlisäverotuksen muutoksissa on arvioitu myöhemmin luvussa 4.3.2, on verolainsäädäntöä koskevassa päätöksenteossa kyse lopulta poliittisesta tahdosta ja arvovalinnoista, sillä PL 81 §:n mukaan valtion verosta on säädettävä lailla ja lainsäädäntövalta kuuluu 3 §:n mukaan eduskunnalle. Veropoliittisen päätöksenteon on myös sanottu olevan erityisen altis etujärjestöjen lobbaukselle²¹⁹. Verojärjestelmän kehittymiseen vaikuttaa tieteellisten arvioiden lisäksi myös vallalla olevat yhteiskunnalliset arvot²²⁰.

Yleishyödyllisten yhteisöjen erilaisia verovapauksia on perusteltu monilla tavoin, sillä yleishyödyllisten yhteisöjen on katsottu lisäävän yhteiskunnan kokonaishyvinvointia enemmän, kuin menetetyistä verotuloista aiheutuu haittaa. Suomessa vallitsee myös suhteellisen laaja ymmärrys siitä, että yhteiskunnan tulee tukea yleishyödyllisiä tehtäviä hoitavia yhteisöjä.²²¹ Tämä ymmärrys näkyy myös siinä, että reilun 20 vuoden aikana tehdyistä erilaisista yleishyödyllisten yhteisöjen verotusta tiukentavista esityksistä ei yhtäkään ole toteutettu²²². Myös Kataisen hallitusohjelmassa on linjattu tavoitteeksi säilyttää yleishyödyllisten yhteisöjen verotus ennallaan²²³. Näihin näkökohtiin perustuen tässä tutkimuksessa yleishyödyllisten yhteisöjen arvonlisäverotuksen muutosmahdollisuuksia on arvioitu siitä lähtökohdasta käsin, että muutoksilla olisi mahdollisimman vähän vaikutusta tarkasteltavien järjestöjen verorasitukseen.

²¹⁶ Niskakangas 2011 s. 69 ja Myrsky 2013a s. 94.

²¹⁷ Niskakangas 2011 s. 59 ja Myrsky 2013a s. 95.

²¹⁸ Niskakangas 2011, s. 70.

²¹⁹ Niskakangas 2011, s.22.

²²⁰ Niskakangas 2011, s. 52.

²²¹ Myrsky 2005, s. 478.

²²² Myrsky 2007, s. 276.

²²³ VNT 2/2011, s. 12.

4.2.2 Nuorisojärjestöjen tulotalous

Tämän tutkimuksen erityiskysymyksenä on sen selvittäminen, millaisia vaikutuksia mahdollisilla arvonlisäverotuksen muutoksilla olisi nuorisojärjestöjen toimintaedellytyksiin. Nuorisojärjestöillä tarkoitetaan niitä valtakunnallisia nuorisojärjestöjä ja nuorisotyön palvelujärjestöjä, joille opetus- ja kulttuuriministeriö on myöntänyt yleisavustusta vuonna 2013 nuorisolain (72/2006, Nuorisol) 10 §:n nojalla. Avustettavista järjestöistä ja avustusten myöntämisestä on säädetty tarkemmin valtioneuvoston nuorisotyötä ja -politiikkaa koskevan asetuksen (103/2006) 4 ja 5 §:ssä. Lista vuonna 2013 avustusta saaneista järjestöistä on tutkimuksen liitteenä 1.

Opetus- ja kulttuuriministeriö myöntää vuosittain avustuksia myös nuorisotyötä tekeville järjestöille Nuorisol 11 §:n nojalla. Näiden järjestöjen toimiala on kuitenkin nuorisojärjestöjä ja nuorisotyön palvelujärjestöjä laajempi, ja nuorisotyö on vain osa niiden toimintaa. Toimintakentän moninaisuudesta johtuen näiden järjestöjen toiminnan arvonlisäverollisuutta ei ole mahdollista selvittää tämän tutkimuksen puitteissa. Toiminnan moninaisuudesta kertoo myös se, että useat näistä järjestöistä ovat jo nykyiselläänkin toiminnastaan arvonlisäverovelvollisia²²⁴. Lisäksi tutkimuksen ulkopuolelle on rajattu edellä mainituin perustein myös nuorisotyön valtakunnalliset kehittämis- ja palvelukeskukset²²⁵.

Suomessa ei ole tehty kattavia selvityksiä siitä, miten nuorisojärjestöjen tulotalous muodostuu. Opetus- ja kulttuuriministeriön yleisavustusta saaneet tahot antavat vuosittain selvityksen valtionavustuksen käytöstä ministeriölle. Selvitys annetaan erityisellä lomakkeella²²⁶. Lomakkeella annettavat tiedot järjestöjen tulotalouden muotoutumisesta eivät kuitenkaan anna riittävän tarkkaa tietoa järjestöjen toiminnan arvonlisäverollisuu-

²²⁴ ks. lista nuorisotyötä tekevästä järjestöistä ja järjestöjen arvonlisäverovelvollisuudesta, liite 2.

²²⁵ Opetus- ja kulttuuriministeriö 2014a.

<http://www.minedu.fi/OPM/Nuorisol/nuorisotyoen_kohteet_ja_rahoitus/kehittamis_ja_palvelukeskukset/?lang=fi>. Valtio tukee näitä kehittämis- ja palvelukeskuksia tuloskeskusteluissa sovittavilla valtionavustuksilla. Tämän tukijärjestelmän osalta olisikin arvonlisäverotuksen osalta erikseen selvitettävä, pidetäänkö myönnettyä tukea vastikkeettomana tukena vai vastikkeena keskuksilta ostetuista palveluista.

²²⁶ Opetus- ja kulttuuriministeriö 2014b.

<http://www.minedu.fi/OPM/Nuorisol/nuorisotyoen_avustukset/valtakunnallisten_nuorisojarjestoejen_ja_nuorisotyoen_palvelujarjestoejen_vuosiavustukset_seka_muiden_nuorisotyota_harjoittavien_jarjestoejen_vuosiavustukset?lang=fi>.

den selvittämiseksi tai sen arvioimiseksi, miten arvonlisäverotuksessa tapahtuvat muutokset vaikuttaisivat näiden järjestöjen taloudelliseen asemaan. Nuorisol 10 §:n mukaan yleisavustuksella katettavia hyväksyttäviä toimintamenoja eivät ole liiketoiminnasta aiheutuvat menot. Liiketoiminnan käsitettä nuorisolain tarkoituksessa arvioitaneen kuitenkin erillään arvonlisäverotuksen liiketoiminnan käsitteestä, eikä liiketoimintana Nuorisol 10 §:n mukaisesti vähennyskelvottomista menoista voi tehdä suoria päätelmiä arvonlisäverotuksen sovellusalan laajuudesta järjestöissä.

Arvonlisäverotuksen muutosten vaikutusten arvioinnissa olennaisessa asemassa on saatujen tulojen luonne, sillä osa järjestöjen tuloista jää arvonlisäverotuksen soveltamisalan ulkopuolelle tai tulot voivat kuulua direktiivin 132 artiklan vapautussäännösten alaan. Järjestöillä voi olla myös pääomatuloja, kuten vuokra-, korko- ja osinkotuloja, jotka ovat pääsääntöisesti arvonlisäverottomia tuloja. Lisäksi järjestöt voivat saada esimerkiksi erilaisia lahjoituksia tai muita vastaavia saantoja, jotka vastikkeettomina ovat direktiivin 2 artiklan mukaan arvonlisäverotuksen soveltamisalan ulkopuolella. Direktiivin 132 artiklan alaan kuuluvia tuloja järjestöt voivat saada esimerkiksi liikunta- ja kulttuuripalveluiden myynnistä.

Opetus- ja kulttuuriministeriön avustamat nuorisojärjestöt ja nuorisotyön palvelujärjestöt saavat ministeriön yleisavustuksen lisäksi tyypillisesti myös muita julkisia avustuksia. Nämä avustukset voivat olla muilta tahoilta (esimerkiksi kunnat, ELY-keskukset, EU) saatuja yleisiä toiminta-avustuksia tai kohdennettuja avustuksia esimerkiksi erilaisten hankkeiden toteuttamiseen. Suuri osa järjestöistä perii jäsenistöltään erilaisia jäsenmaksuja sekä osallistumismaksuja järjestön tapahtumiin. Näiden edellä mainittujen tulojen arvonlisäverollisuus riippuu tulojen luonteesta ja erityisesti siitä, missä määrin tavaroiden tai palveluiden luovutuksia pidetään vastikkeellisina. Lisäksi järjestöt voivat myydä esimerkiksi mainostilaa erilaisiin järjestön julkaisuihin, mitä pääsäännön mukaisesti pidetään direktiivin nojalla taloudellisena toimintana ja siten arvonlisäverollisena myyntinä. Samoin järjestöillä voi olla muuta varainhankintaa esimerkiksi erilaisten varainhankintatapahtumien tai keräysten muodossa.

Jotta arvonlisäverotuksen mahdollisten muutosten vaikutuksia nuorisojärjestöjen taloudelliselle tilanteelle olisi mahdollista arvioida, on nuorisojärjestöjen monimuotoista tulonmuodostusta analysoitava tarkemmin. Tässä tutkimuksessa nuorisojärjestöjen tulon-

muodostumista on selvitetty nuorisojärjestöille ja nuorisotyön järjestöjen palvelujärjestöille toteutetulla kyselyllä. Kyselyllä pyrittiin selvittämään ensiksikin sitä, mikä osa järjestön tuloista on arvonnäverotuksen soveltamisalan ulkopuolista direktiivin mukaan ja mihin osaan 132 artiklan vapautukset soveltuisivat, sillä näiltä osin arvonnäverolainsäädännön muutoksilla ei olisi vaikutusta yhteisöjen talouteen. Jäsenmaksujen ja osallistumismaksujen osalta kyselyllä selvitettiin näiden tulojen tarkempaa luonnetta sen arvioimiseksi, voidaanko niitä pitää 132 artiklan mukaan arvonnäverottomina myynteinä ja pidetäänkö jäsenmaksua ylipäättään vastikkeellisena suorituksena. Lisäksi kyselyllä selvitettiin järjestön muun varainhankinnan luonnetta ja taloudellista merkitystä.

Nykyisen arvonnäverolainsäädännön mukaan yleishyödyllisten yhteisöjen toiminta on ollut pääasiassa verotonta, joten yhteisöillä ei ole ollut mahdollisuutta vähentää hankintoihinsa sisältyvää arvonnäveroa. Näin ollen järjestöjen tulojen arvonnäverollisuuden lisäksi taloudellista merkitystä sekä veronsaajalle että järjestölle itselleen on sillä, paljonko näihin mahdollisesti verollisiksi muuttuviin myynteihin tulisi sisältymään vähennyskelpoista arvonnäveroa. Esimerkiksi järjestöjen perimät osallistumismaksut eivät useinkaan välttämättä kata kaikkia tapahtuman järjestämisestä aiheutuneita kuluja, joten arvonnäverovelvollisuus saattaisi eräiden järjestöjen osalta johtaa jopa arvonnäveropalautuksiin. Koska käsillä olevalla yleisluontoisella kyselyllä arvonnäveron nettomäärien selvittäminen etukäteisesti kunkin järjestön osalta on haastavaa, selvitettiin kyselyllä ainoastaan sitä, järjestääkö periikö yhteisö osallistumismaksut pääasiassa omakustanneperiaatteella vai järjestääkö yhteisö tapahtumia myös varainhankintatarkoituksessa.

Osa yleishyödyllisistä yhteisöistä tarjoaa palveluitaan jäsenistönsä ja muiden toimintaan osallistuvien luonnollisten henkilöiden lisäksi myös verovelvollisille yhteisöille, kuten yrityksille, sekä kunnille, joilla on oikeus arvonnäveropalautukseen. Nykyisen AVL:n mukaan näihin myynteihin jää ns. piilevää arvonnäveroa yleishyödyllisen yhteisön vähennysoikeuden puuttumisen vuoksi. Mikäli yleishyödyllinen yhteisö olisi toiminnastaan verovelvollinen, sisältyisi niihin ostajalle vähennyskelpoista arvonnäveroa. Tällä ei ole suoranaista vaikutusta yleishyödyllisen yhteisön verotuksessa, mutta veronsaajan kannalta piilevän arvonnäveron vähennysmahdollisuus pienentää verotulokertymää. Mahdollisten arvonnäverotuksen muutosten fiskaalisia vaikutuksia pyrittiin arvioimaan siltä osin, paljonko piilevää arvonnäveroa muuttuisi vähennyskelpoiseksi muutosten

myötä selvittämällä, mikä osa yleishyödyllisten yhteisöjen myynneistä myydään muille verovelvollisille (tai muille vähennykseen oikeutetuille).

Yllä esitettyjen seikkojen selvittämiseksi nuorisojärjestöille toteutettiin heidän taloutaan koskeva kysely. Kysely toteutettiin 15.–24.4.2014 sähköisenä kyselynä, jonka vastauslinkki toimitettiin kaikkiaan 65 järjestön toiminnanjohtajalle tai pääsihteerille sähköpostitse. Näistä kuusi järjestöä oli YTJ:n tietojen mukaan toiminnastaan joltain osin arvonlisäverovelvollisia, joten heille kohdistettiin oma kyselylomakkeensa, jossa heitä ohjeistettiin vastaamaan kyselyyn vain arvonlisäverotuksen ulkopuolisen toiminnan osalta. Kyselylomake on tämän tutkimuksen liitteenä (liite 3). Sähköisessä lomakkeessa oli myös opastepainikkeita, joita painamalla vastaajan oli mahdollista saada tarkempia ohjeita siitä, miten kuhunkin kysymykseen vastataan. Kyselyyn vastasi yhteensä 28 järjestöä, joista yksi oli arvonlisäverovelvollinen toiminnastaan.

Kyselylomakkeen muodostamisessa on pyritty siihen, että lomakkeessa itsessään puhutaisiin mahdollisimman vähän arvonlisäverotuksesta, jotta kyselyyn olisi mahdollista vastata tuntematta erityisesti arvonlisäverotuksen periaatteita. Arvonlisäverotusta koskevat ratkaisut tehdään verotuskäytännössä, joten kyselyllä ei ole ollut lähtökohtaisestikaan mahdollista saada lopullista ratkaisua yksittäisen järjestön toiminnan tai tietyn tuloerän arvonlisäverollisuudesta nyt tai tulevaisuudessa. Kyselyn tuottama tieto toimii tutkimuksessa suuntaa-antavana perustana ennakoivalle lainsäädäntötyön muutosarvioinnille. Tästä johtuen on tulojen ilmoittamisessa käytetty vaihtoehtona ”ei lainkaan tai alle 1 000 euroa / vuosi”, sillä tällaisia vähäisiä tuloeria ei ole pidetty merkityksellisinä yhteisön arvonlisäverotuksen arvioinnissa tutkimuksen tarkoituksessa. Kyselyyn saatujen vastauksien perusteella on seuraavassa luvussa 4.3 arvioitu luvussa 4.1 esitettyjen muutosvaihtoehtojen vaikutuksia nuorisojärjestöjen talouteen.

4.3 Muutosmahdollisuuksien arviointi

4.3.1 Muutosten vaikutukset nuorisojärjestöjen toimintaan

Nuorisojärjestöjen toiminnan monimuotoisuudesta ja taloudellisesta merkityksestä kertoo se, että kyselyyn vastanneiden järjestöjen ilmoittamat kokonaistulot vaihtelivat va-

jaasta 9 000 eurosta yli 4 miljoonaan euroon vuodessa keskiarvotulojen ollessa n. 504 000 euroa ja mediaanitulojen 206 000 euroa. Yhteensä kaikkien vastanneiden järjestöjen ilmoittamat tulot ylittävät 14 miljoonaa euroa.²²⁷

Arvonlisäverotuksen muutoksien arvioinnissa on ensin määritettävä, mikä osuus järjestöjen tuloista olisi arvonlisäverotuksen soveltamisalan ulkopuolista riippumatta siitä, millä tapaa direktiivin muutosmahdollisuudet implementoidaan kansalliseen lainsäädäntöön. Nuorisojärjestöjen tuloista merkittävä osa muodostuu opetus- ja kulttuuriministeriön vuosittain myöntämistä yleisavustuksista. Koska avustus on nimensä mukaisestikin luonteeltaan yleinen, ei sitä pidetä arvonlisäverotuksen mielessä vastikkeellisena suorituksena, ja näin ollen se on saajalleen arvonlisäveroton tulo. Järjestöjen saamat yleisavustukset vaihtelevat 2 500 eurosta yli miljoonaan euroon avustusten keskiarvon ollessa n. 195 000 euroa ja mediaanin 87 750 euroa. Avustusten osuus järjestöjen tuloista vaihtelee 7 %:sta yli 90 %:iin keskimääräisen avustusprosentin ollessa 46 %.

Vastanneista järjestöistä 11 on saanut opetus- ja kulttuuriministeriöltä myös muita avustuksia (erityisavustukset) vuonna 2013. Erityisavustuksia on myönnetty muun muassa erilaisiin nuorisotyön kehittämishankkeisiin, tiedotustoimintaan sekä leirien järjestämiseen. Myönnettyissä avustuksissa on kyse pääasiassa jonkin erillisen projektin osarahoituksesta, joten näitäkään järjestöjen saamia avustuksia ei katsota maksetun vastikkeellisesti. Yhteensä järjestöt ovat saaneet tällaisia avustuksia hieman alle 400 000 euroa. Erityisavustusten osuus niitä saaneiden järjestöjen tuloista vaihtelee 1 %:sta 28 %:iin keskimääräisen erityisavustusten osuuden ollessa 6 %:a.

Hieman yli puolet kyselyyn vastanneista järjestöistä (16 järjestöä) on ilmoittanut saaneensa toimintaansa myös muita julkisia tukia. Suurin osa (n. 60 %) muun julkisen tuen määrästä on myönnetty erilaisina erityisavustuksina. Näiden tukien vastikkeellisuudesta on kyselyn perusteella mahdotonta antaa tarkkaa arviota, joten yksinkertaisuuden vuoksi tässä analyysissä on lähdetty siitä, että nämäkin tuet ovat OKM:n myöntämien tukien

²²⁷ Viisi järjestöä on ilmoittanut kyselyn kohdassa ”kaikki tulot yhteensä” todennäköisesti tuloslaskelmaltaan ainoastaan varsinaisen toiminnan tuotot, sillä näiden järjestöjen osalta pelkästään heidän ilmoittamansa julkiset tuet ylittävät kaikkien tulojen yhteismäärän. Tässä tutkimuksessa näiden järjestöjen kokonaistuloina on käytetty heidän muissa kyselyn kohdissa ilmoittamiensa tulojen yhteismäärää. Tällä laskentatavalla järjestöjen kokonaistalous muodostuu miltei 15 miljoonan euron suuruiseksi.

tapaan vastikkeettomia tukia²²⁸. Muiden julkisten tukien osuus järjestöjen koko taloudesta vaihtelee 1 %:sta 58 %:iin muiden julkisten tukien osuuden keskiarvon ollessa 17 % ja mediaanin 8 %. Kaikkien yhteenlaskettujen julkisten tukien osuus järjestöjen tuloista vaihtelee 9 %:sta 95 %:iin julkisen tuen ollessa keskimäärin 59 %.²²⁹

Julkisten tukien lisäksi suurin osa (20 järjestöä) on saanut erilaisia tukia ja avustuksia myös muilta yhdistyksiltä tai säätiöiltä. Näihin tukiin ja avustuksiin kuuluu muun muassa erilaisten apurahasäätiöiden jakamia apurahoja sekä poliittisten nuorisojärjestöjen osalta usein myös emopuolue. Osa järjestöjen saamista apurahoista on saatu yleisiltä apurahoja jakavilta säätiöiltä (mm. Alfred Kordelinin säätiö) ja osa säätiöiltä, joiden toiminta liittyy läheisesti itse järjestön toimintaan tai joka on nimenomaisesti perustettu kyseisen järjestön toiminnan tukemista varten. Näitä kaikkia tukia ja avustuksia on tässä tutkimuksessa käsitelty vastikkeettomina tukina niiden yleisluontoisuuden vuoksi. Yhteensä järjestöt ovat saaneet tällaisia tukia ja avustuksia hieman yli 1,5 miljoonaa euroa avustusten keskiarvon ollessa noin 56 000 euroa ja mediaanin noin 113 000 euroa. Muiden yhdistysten ja säätiöiden myöntämien tukien ja avustusten osuus niitä saaneiden järjestöjen kaikista tuloista vaihtelee 1 %:sta 90 %:iin keskimääräisen osuuden ollessa 18 %.

Kyselyyn vastanneista järjestöistä kolmen tulo muodostuvat kokonaan joko julkisista tai yksityisistä vastikkeettomista tuista. Myös muiden järjestöjen osalta tällaiset tuet kattavat suuren osan toiminnan tuloista: pienimmillään tällaisten tulojen osuus on 26 % järjestön tuloista ja keskimäärin 72 %:a. Vastikkeettomien tukien lisäksi pääomatulot ovat arvonlisäverottomia tuloja. Järjestöistä 10 ilmoitti saavansa jonkinlaisia pääomatuloja. Pääomatulot ovat kuitenkin järjestöjen talouden kannalta suhteellisen vähämerkityksisiä niiden määrän vaihdellessa muutamasta sadasta eurosta reiluun 50 000 euroon tulojen ollessa tyypillisimmillään 3 300 euroa. Pääomatulojen osuus järjestöjen tuloista vaihtelee alle 1 %:sta 5 %:iin.

²²⁸ Huomaa kuitenkin, että julkisen tahon maksamaa kiinteämääräistä korvaustakin voidaan pitää vastikkeena palvelun suorituksesta, ks. esim. asia C-151/13 *Le Rayon d'Or*.

²²⁹ Tässä yhteydessä on huomautettava, että vastaajajoukosta (OKM:n avustamat nuorisojärjestöt) johtuen julkisten tukien merkitys voi painottua liiaksi verrattuna yleisesti yleishyödyllisiin yhteisöihin eivätkä tulokset ole näin ollen ole laajemmin yleistettävissä.

Järjestöistä 11 on saanut vuonna 2013 avustuksia myös muilta yksityisiltä tahoilta, yhteensä 286 000 euroa. Avustusten suuruudet vaihtelevat muutamasta sadasta eurosta yli 100 000 euroon. Tässä arviossa nämä tuet on käsitelty vastikkeettomina lahjoituksina ja siten arvonlisäverottomina, sillä tukien määrä ja saajat huomioiden tämä lienee todennäköisempää kuin avustusten vastikkeellinen luonne. Yksityisiltä saadut tuet voivat olla myös vastikkeellisia (esimerkiksi mainos- ja markkinointituloja), joten yksittäisen järjestön arvonlisäverotuksen kannalta tällaisilla tuilla voi olla merkittävä vaikutus.

Järjestöjen varsinaisen toiminnan tuotoista olennaisimman osan muodostavat erilaisten tapahtumien tuotot. Tapahtumien tuotot vaihtelevat reilusta 1 000 eurosta yli 500 000 euroon vuodessa tapahtumatuottojen keskiarvon ollessa hieman alle 100 000 euroa ja mediaanin reilu 34 000 euroa vuodessa. Tapahtumatuottojen osuus järjestöjen kaikista tuloista vaihtelee 3 %: ja 57 %:n välillä keskiarvo-osuuden ollessa 20 % ja mediaanin 13 %. Tapahtumatuottojen arvonlisäverollisuus riippuu 132 artiklan 1 kohdan f-alakohdan mukaan siitä, onko tapahtumista veloitettu yli omakustannehinnan ja voidaan näitä palveluita pitää välittömästi tarpeellisina jäsenten toiminnalle. Järjestöjen tapahtumat ovat luonteeltaan usein erilaisia koulutus- tai vapaa-ajan tapahtumia, joiden ei voine katsoa täyttävän tätä välittömän tarpeellisuuden edellytystä. Kyselyyn vastanneista järjestöistä ainoastaan yksi ilmoitti järjestävänsä varsinaisia varainkeruutapahtumia, jotka siis olisivat arvonlisäverottomia direktiivin 132 artiklan 1 kohdan o-alakohdan perusteella. Mikäli direktiivi implementoitaisiin lainsäädäntöön sellaisenaan, olisi järjestöjen tapahtumanjärjestämisestä saamia tuottoja pidettävä verollisina palveluiden myynteinä.

Edellä luvussa 4.1 on esitetty, että jäsenvaltioilla on mahdollisuus itse määritellä, mil-laisiin laitoksiin se soveltaa kulttuuripalvelujen vapautusta koskevaa 132 artiklan 1 kohdan n-alakohtaa ja millaiseen toimintaan i-alakohdan koulutuspalveluiden vapautusta koskevaa alakohtaa. Järjestöistä viisi ilmoitti saavansa tuloja kulttuuritapahtumien järjestämisestä ja kuusi koulutustapahtumista. Kulttuuripalveluiden vapautusten implementoinnissa olisi siis huomioitava mahdollisuus yleishyödyllisten yhteisöjen tunnus-tamiseen n-alakohdan mukaisiksi jäsenvaltion tunnustamiksi laitoksiksi. Lisäksi AVL 40 §:n koulutuspalveluiden vapautusta koskevaa säädöstä tulisi muuttaa siten, että myös

erilaiset luennot, seminaarit ja muut lyhytkestoiset koulutustapahtumat voisivat kuulua vapautuksen soveltamisalaan.

Kyselyllä tiedusteltiin myös järjestöjen mainostulojen määrää. Mainostulot ovat tällä hetkellä arvonnalisäverottomia, sillä tulot muodostuvat esimerkiksi jäsenlehden, nettisivujen ja tapahtumien mainostilan myynnistä, eikä näitä siksi pidetä elinkeinotoiminnan harjoittamisena. Mainostuloihin ei sovellettu direktiivin vapautussäännökset. Kyselyyn vastanneista järjestöistä kuusi ilmoitti saavansa mainostuloja. Tulojen määrä vaihtelee tuhannesta eurosta yli 130 000 euroon ja tulojen osuus järjestöjen kokonaistuloista alle prosentista vajaan 10 %:iin. Lisäksi osa järjestöistä ilmoitti, että heillä on mainostuloja tapahtumasponsoroinnin muodossa, mitä on myös pidettävä vastikkeellisena luovutuksena. Kyselyn vastausten perusteella mainostulot eivät ole merkittävä kysymys nuorisjärjestöjen osalta yleisesti, mutta yksittäisen järjestön osalta mainostulot yhdessä muun arvonnalisäverollisen toiminnan kanssa voivat vaikuttaa esimerkiksi vähäisen toiminnan rajan ylittymiseen. Mainostulojen osalta on syytä huomioida myös järjestöjen asiaa koskevaan avoimeen kysymykseen antamat vastaukset, joiden mukaan järjestöjen mainostulot ovat tällä hetkellä suhteellisen vähäiset, mutta useilla järjestöillä on pyrkimys lisätä mainostulojen merkitystä taloudelleen. Mainostulojen osalta kuitenkin arvonnalisäverotuksen tarkoituksenmukaisuus on siinä mielessä erilaisessa asemassa verrattuna esimerkiksi tapahtumien tuottoihin, että suurin osa mainosten ostajista on oletettavasti yrityksiä tai muita yhteisöjä, joilla on vähennysoikeus ostoon sisältyvästä arvonnalisäverosta, eli mainostulojen hintajoustoa voi pitää tästä syystä suurena.

Kyselyyn vastanneista järjestöistä yhdeksän ilmoitti saavansa tuloja kalenterien, korttien, merkkien yms. hyödykkeiden myynnistä, joiden myyntiä voidaan nykyisin pitää verottomana siksi, että niihin voi soveltaa TVL 23 §:n säännös myynneistä, joita ei pidetä yleishyödyllisen yhteisön elinkeinotoimintana. Tulojen määrä vaihtelee tuhannesta eurosta yli 500 000 euroon vuodessa. Direktiivin vapautussäännöksistä näihin myynteihin tietyin osin sovelletaan 132 artiklan 1 kohdan o-kohdan säännös varainhankintakampanjoiden yhteydessä suoritetuista palveluiden ja tavaroiden luovutuksista. Kyseisen säännöksen soveltuvuutta voisi puoltaa se, että tällaisten hyödykkeiden myynti on usein kampanjaluontoista ja tapahtuu toiminnan rahoittamiseksi. Tällaisten hyödykkeiden myyntitulojen osuus kaikista järjestöjen tuloista vaihtelee alle prosentista 14 %:iin.

Kuten aiemmin on todettu, vaikuttaa jäsenmaksutulojen arvonlisäverotukseen se, pidetäänkö jäsenmaksua vastikkeena jostakin suoritteesta vai vastikkeettomana suoritukse-
na. Kyselyllä pyrittiin selvittämään myös järjestöjen jäsenmaksutulojen luonnetta vastikkeellisuuden ja siten arvonlisäverokäsittelyn selvittämiseksi. Huomattava on, että järjestöistä kuudella ei ole lainkaan henkilöjäseniä, vaan ainoastaan yhteisöjäseniä, kuten esimerkiksi piiri- ja aluejärjestöjä. Yleisimpinä jäsenetuina järjestöt tarjoavat jäsenilleen jäsenmaksua vastaan jäsenlehteä ja alennuksia järjestön tapahtumien osallistumismaksuista. Näistä molempia tarjoaa 13 järjestöä. Muutamat järjestöt tarjoavat myös alennuksia järjestön tuotteista ja muista palveluista. Osa järjestöistä mainitsi jäsenetunaan yleisen osallistumisoikeuden järjestön toimintaan ja jäsenistölle suunnattuun tiedotukseen. Lisäksi yksittäiset järjestöt mainitsivat tarjoavansa jäsenmaksua vastaan vapaa-ajan vakuutusta, stipendejä ja avustuksia, etukorttia sekä korvaavansa jäsenilleen matkoja järjestön tapahtumiin.

Jäsenlehteä ja alennuksia järjestön tapahtumien osallistumismaksuista voi pitää 132 artiklan 1 kohdan 1-kohdan mukaisesti verovapaina, kuten myös yleistä osallistumisoikeutta järjestön toimintaan ja erilaisia järjestön tiedotuspalveluita. Matkakorvausten maksamisella ja stipendien ja avustusten myöntämisellä ei voi katsoa olevan suoraa ja välitöntä yhteyttä jäsenmaksun maksamiseen. Edellä mainituista jäseneduista lähinnä vapaa-ajan vakuutusta ja etukorttia voisi pitää sellaisina jäsenmaksua vastaan saatuna suoritteina, jotka voisivat aiheuttaa jäsenmaksutulojen verollisuuden. Vakuutuspalvelun myynti ja välitys on kuitenkin verotonta AVL 44 §:n nojalla, joten olennaisin kysymys jäsenmaksutulojen arvonlisäverollisuudessa nuorisojärjestöjen osalta liittyy jäsenille annettaviin etukortteihin. Etukorttia tarjoavan järjestön tuloista jäsenmaksut muodostavat merkittävän osuuden, joten näiden järjestöjen osalta jäsenmaksutulojen verollisuudella ja siten myös mahdollisuudella jakaa jäsenmaksutulo vastikkeelliseen ja vastikkeettomaan osaan olisi huomattava vaikutus.

Lahjoitettujen tavaroiden myyntiin Ruotsissa esitetyn mukaisesti sovellettavilla alennetuilla arvonlisäverokannoilla ei olisi nuorisojärjestöjen kannalta merkitystä, sillä yksikään järjestöistä ei ilmoittanut saaneensa tuloja esimerkiksi myyjäisistä eikä tällaista toimintaa mainittu harjoitettavan muita tuloja koskevassa kysymyksessä. Yksikään järjestöistä ei myöskään ilmoittanut saaneensa vuonna 2013 arpajaisista tai rahankeräyk-

sistä, joiden tuloa voisi pitää arvonlisäverottomana direktiivin 132 artiklan 1 kohdan alakohdan varainhankintakampanjoita koskevan säännöksen perusteella.

Kuten suuresta hajonnasta nuorisojärjestöjen taloutta kuvaavissa luonnehdinnoissa voi päätellä, vaihtelee nuorisojärjestöjen koko ja tulotalouden muodostuminen paljon. Edellä esitetyn perusteella luvussa 4.1 esitettyjen muutosvaihtoehtojen vaikutuksia järjestöjen toimintaan voisi kuitenkin eritellä seuraavasti:

- 1) Direktiivin sananmukainen implementointi muuttamatta nykyistä lainsäädäntöä: Järjestöjen taloudellinen toiminta on siinä määrin mittavaa, että ainoastaan miltei täysin julkisista varoista tuetut järjestöt jäisivät kokonaan arvonlisäverotuksen soveltamisalan ulkopuolelle. Vähäisen toiminnan rajan säilyessä nykyisessä 8 500 eurossa, jäisi vuoden 2013 tulotietojen perusteella kuuden järjestön toiminta AVL 3 §:n nojalla arvonlisäverottomaksi.
- 2) Kulttuuripalveluvapautuksen implementointi: Vastanneista järjestöistä viisi ilmoitti saaneensa tuloja kulttuuritapahtumista. Mikäli vapautus implementoitaisiin siten, että se voisi tulla sovellettavaksi myös yleishyödyllisten yhteisöjen toimintaan, jäisi näistä viidestä järjestöstä kolme vähäisen toiminnan nykyisen rajan alapuolelle ja toiminta säilyisi siten arvonlisäverottomana. Yhteensä 1-kohdan mukaisten järjestöjen kanssa arvonlisäverottomia järjestöjä vastanneista olisi siis yhdeksän.
- 3) Koulutuspalveluita koskevan AVL 40 §:n laajentaminen: Kyselyssä ei selvitetty koulutustapahtumien osuutta, mutta osa järjestöistä ilmoitti muiden varsinaiseen toimintaan liittyvien tapahtumien olevan koulutustapahtumia. Kaikki järjestöt eivät eritelleet tarkemmin sitä, mikä osa muiden tapahtumien tuotoista muodostuu yksinomaan koulutustapahtumien tuotoista, mutta kaksi järjestöä mainitsi muiden tapahtumien olevan nimenomaisesti koulutuksia. Näiden molempien järjestöjen osalta koulutustapahtumien tuotot ovat siinä määrin merkittäviä, että mikäli AVL 40 § soveltuisi niihin, jäisi koko järjestön toiminta vähäisen toiminnan rajan alapuolelle ja säilyisi arvonlisäverottomana. Huomioitava on lisäksi, että koska koulutustuloja ei kyselyllä selvitetty erikseen, voi niitä sisältyä myös sellaisten järjestöjen tapahtumatuohtoihin, jotka eivät ole asiaa kuitenkaan erik-

seen maininneet tapahtumantulojen luonnetta koskevassa vastauksessaan, joten ainakin osa pienimmistä järjestöistä voisi jäädä AVL 40 §:n soveltamisalan laajentamisen jälkeen arvonlisäverottomaksi. Yhteensä 1-kohdan mukaisten järjestöjen kanssa arvonlisäverottomia järjestöjä vastanneista olisi siis vähintään kahdeksan.

- 4) Jäsenmaksutulojen jakaminen vastikkeelliseen ja vastikkeettomaan osaan: Kuten edellä on aiemmin todettu, voi osaa kahden kyselyyn vastanneen järjestön jäsenmaksutuloista pitää mahdollisesti vastikkeellisena, tosin toinen näistä vastikkeista muodostuu AVL 44 §:n mukaisen vakuutuspalvelun välityksestä. Tarkan arvioinnin tekeminen näiden järjestöjen jäsenmaksujen verollisuudesta ei tässä yhteydessä ole mahdollista tuntematta järjestöjen toimintaa syvemmin. Näiden järjestöjen arvonlisäverovelvollisuuden syntymisen kannalta asialla ei kuitenkaan ole merkitystä, sillä järjestöjen toiminta ylittää myös muilta osin vähäiselle toiminnan nykyisen ja sille esitetyn 30 000 euron rajan.
- 5) Vähäisen toiminnan rajan nostaminen 30 000 euroon: Mikäli vähäisen toiminnan raja korotettaisiin 30 000 euroon, jäisi järjestöistä 14 vähäisen toiminnan rajan perusteella arvonlisäverotuksen ulkopuolelle. Näistä järjestöistä siis kuusi järjestöä olisi verottomia jo nykyisen vähäisen toiminnan rajan perusteella (1-kohta). Niistä kahdeksasta järjestöstä, joiden verotukselliseen asemaan vähäisen toiminnan rajan korottamisella olisi vaikutusta, on viisi järjestöä sellaisia, joiden toiminnan verottomuus olisi mahdollista säilyttää kohtien 3 ja 4 mukaisten vapautusten implementoinnilla.

Edellä esitetyn perusteella voi todeta, että direktiivin implementoitavalla on vaikutusta nuorisojärjestöjen toimintaan. Mikäli myös vähäisen toiminnan rajaa korotettaisiin esitettyyn 30 000 euroon, jäisi puolet kyselyyn vastanneiden nuorisojärjestöjen toiminnasta arvonlisäverottomaksi. Huomionarvoista kuitenkin on, että esimerkiksi kulttuuri- ja koulutuspalveluita koskevien vapautusten implementoinnilla on mahdollista päästä osittain samoihin lopputuloksiin järjestöjen verotuksellisen aseman säilyttämisessä kuin vähäisen toiminnan rajan korottamisella. Jos rajaa korotettaisiin komission esittämään 100 000 euroon, jäisi yhteensä 18 vastanneesta 28 järjestöstä arvonlisäverottomaksi. Näin ollen kohtuullisen korkeallakaan arvonlisäverotuksen vähäisen toiminnan rajan

soveltamisella ei ole mahdollista jättää kaikkea yleishyödyllistä toimintaa arvonlisäverotuksen soveltamisalan ulkopuolelle. Arvonlisäverotuksen taloudellisten vaikutusten kompensoimiseksi näille järjestöille on syytä seurata esimerkiksi Tanskan kompensaatiojärjestelmän kaltaisista malleista EU:ssa käytävää keskustelua²³⁰.

Koska arvonlisävero on luonteeltaan läpikulkuerä verovelvollisille, on taloudellisten vaikutusten arvioinnissa huomioitava myös verovelvollisuuden myötä syntyvän vähennysoikeuden vaikutukset. Järjestöt kertoivat avoimissa vastauksissaan, että usein esimerkiksi tapahtumat järjestetään tappiollisina eivätkä osallistujien niistä maksamat osallistumismaksut kata tapahtuman järjestämisestä aiheutuneita kuluja. Mikäli tapahtumasta aiheutuvat kulut ovat pääasiassa yleisen arvonlisäverokannan alaisia, voisi arvonlisäverovelvollisuudesta syntyä järjestöille jopa veroetua vähennettävien arvonlisäverojen määrän ylittäessä myynneistä maksettavan arvonlisäveron määrän. Koska osa järjestöjen toiminnasta säilyisi verottomana, on vähennysoikeuden käyttämisessä huomioitava liittymisperiaate, eli kulujen kohdistaminen verollisen ja verottoman toiminnan välillä²³¹.

Olenainen kysymys taloudellisten vaikutusten näkökulmasta on lisäksi myös se, onko järjestöllä mahdollisuutta lisätä arvonlisäveroa hintoihinsa kysynnän ja tarjonnan muuttumatta, eli kuinka hintajoustavia järjestön myymät tavarat ja palvelut ovat. Kyselyyn vastanneista järjestöistä seitsemän ilmoitti, että heidän tapahtumiensa osallistumismaksuja maksaa esimerkiksi kunta, seurakunta tai jokin muu taho, kuten esimerkiksi piiritai aluejärjestö, joilla voi olla mahdollisuus vähentää ostoon sisältyvä arvonlisävero. Suurin osa järjestöjen suoritteiden myynnistä suuntautuu kuitenkin jäsenistölle tai muille henkilöille, joilla vähennysoikeutta ei ole.

Varsinaisen toiminnan arvonlisäverotuksen osalta osa järjestöistä korosti avoimissa vastauksissaan sitä, että järjestötoiminnan luonteeseen kuuluu voiton tavoittelun puute. Lisäksi järjestöt pyrkivät toiminnallaan nimenomaisesti mahdollistamaan esimerkiksi vähävaraisten lasten ja nuorten harrastustoiminnan, jolloin arvonlisäveron lisääminen hintoihin voisi vaikuttaa selvästi näiden lasten ja nuorten osallistumismahdollisuuksiin, eli järjestöt itse kokevat hintajoustavuuden toiminnassaan olevan heikko. Moni järjestö

²³⁰ ks. kompensaatiojärjestelmän EU-oikeudellisen hyväksyttävyyden arvioinnista aiemmin luku 3.3.

²³¹ Liittymisperiaatteesta ks. esim. Määttä 2013.

nosti avoimissa vastauksissaan esiin myös sen, että toiminnan muuttuminen arvonlisäverolliseksi aiheuttaisi myös huomattavia lisärasitteita järjestöjen jo ennestäänkin ylikuormitetulle hallintohenkilöstölle. Lisäksi osa järjestöistä kertoi avoimissa vastauksissaan, että viime vuosina julkiset ja yksityiset vastikkeettomat avustukset ovat vähentyneet, ja järjestöt ovatkin pohtineet uusia varainhankintakeinoja. Varainhankinnan monipuolistuessa ja erilaisten avustusten osuuden pienentyessä arvonlisäverotuksen merkitys järjestöjen toiminnalle ei tulevaisuudessa tulle ainakaan vähentymään.

4.3.2 Muutosten muut vaikutukset

4.3.2.1 Vaikutukset muihin yleishyödyllisiin yhteisöihin

Edellä luvussa 4.3.1 on arvioitu yleishyödyllisten yhteisöjen arvonlisäverotuksen muutosmahdollisuuksia valtakunnallisten nuorisojärjestöjen ja nuorisotyön palvelujärjestöjen näkökulmasta. Arvonlisäverolain säännökset ovat yleisiä ja koskevat siten myös muita yleishyödyllisinä pidettäviä yhteisöjä. Nuorisojärjestöt nostivat kyselyn avoimissa vastauksissaan esiin arvonlisäverotuksen muutoksista aiheutuvia haasteita, kuten hallintobyrokratian lisääntymisen, erilaisten avustusten pienentymisen ja oman varainhankinnan monipuolisuuden merkityksen sekä hintajouaston vähäisyyden nuorisojärjestöjen tarjoamissa palveluissa. Vaikka nämä ongelmat nousivat esiin nimenomaisesti nuorisojärjestöjen antamissa vastauksissa, voi näitä pitää yhteisinä haasteina koko yleishyödylliselle toimintakentälle arvonlisäverotuksen muutoksissa.

Nuorisojärjestöjen tuloista suuri osa muodostuu erilaisista julkisista ja yksityisistä tuista ja avustuksista, joita on edellä luvussa 4.3.1 pidetty vastikkeettomina ja siten arvonlisäverotuksen soveltamisalan ulkopuolisina tuloina. Myös muut yleishyödylliset yhteisöt saavat vastaavia tukia eri lähteistä. On kuitenkin huomattava, että esimerkiksi paikallisesti toimivilla yleishyödyllisillä yhteisöillä voi olla erilaisia palvelusopimuksia eri toimijoiden, kuten kuntien kanssa. Palvelusopimukset voivat käsittää muun muassa tilojen ylläpitoa tai erilaisten harrastus- ja vapaa-ajan palveluiden tarjoamista. Tällaiset nimenomaisiin sopimuksiin perustuvat tulot eivät välttämättä ole luonteeltaan yleisluontoisia toiminta-avustuksia, vaan sopimuksen sisällön perusteella tulon voidaan katsoa

olevan vastiketta suoritetusta palvelusta. Myös OKM:n tukemien nuorisotyön palveluja kehittämiskeskusten arvonnäisäverotuksen osalta on erikseen selvitettävä, pidetäänkö näitä OKM:n tulossopimusperusteisesti myöntämiä avustuksia yleisluontoisina avustuksina vai vastikkeena suoritetuista palveluista.

Suorituksen yleisluontoisuuden ja vastikkeellisuuden rajanveto on olennainen kysymys erilaisten tukien ja avustusten arvonnäisäverokohtelun lisäksi myös yleishyödyllisten yhteisöjen saamien jäsenmaksutulojen osalta. Jäsenmaksutulot ovat pääasiassa yleisluontoisia ja siten vastikkeettomina arvonnäisäverotuksen soveltamisalan ulkopuolella. Jäsenet voivat kuitenkin saada jäsenmaksuaan vastaan yleisluontoisten palveluiden tai direktiivin 132 art. 1 k. I-alakohdassa mainittujen verottomien tavaroiden tai palveluiden lisäksi myös erilaisia konkreettisia palveluita tai tavaroita, joiden luovutusta on pidettävä arvonnäisäverollisena. Mikäli jäsenmaksua vastaan jäsen saa sekä verottomia että arvonnäisäverollisia hyödykkeitä, on luovutus mahdollista jakaa osiin. Tällaista jakomallia on pidetty hyväksyttävänä myös EUT:n oikeuskäytännössä, mikäli jakamista ei ole pidettävä keinotekoisena²³². Jäsenmaksutulojen jakaminen arvonnäisäverokohtelun perusteella on mahdollista tällä hetkellä Yhdistyneessä kuningaskunnassa ja Saksassa²³³. Vaikka luvussa 4.3.1 on todettu, ettei tällaisella jäsenmaksutulojen jakomahdollisuudella olisi juurikaan vaikutusta nuorisojärjestöjen arvonnäisäverotukseen, voi mahdollisuus olla olennainen muiden yleishyödyllisten yhteisöjen toiminnassa esimerkiksi vähäisen toiminnan rajan ylittymistä laskettaessa.

Ruotsissa on esitetty otettavaksi käyttöön alennettu verokanta lahjoitettujen tavaroiden myyntiin, jos myyjänä on yleishyödyllinen yhteisö, ja myynti tapahtuu hyvinvointia tai sosiaalisia päämääriä edistävässä tarkoituksessa²³⁴. Luvussa 4.3.1 todettiin, ettei tällaisella alennetun verokannan soveltamisella Suomessa olisi vaikutusta nuorisojärjestöjen arvonnäisäverotukseen. Muiden yleishyödyllisten yhteisöjen osalta alennettujen verokantojen käytöllä voisi kuitenkin olla vaikutusta, mikäli yhteisöt järjestävät esimerkiksi myyjäisiä tai ylläpitävät muuta vastaavaa toimintaa. Tällä hetkellä esimerkiksi Pelastusarmeijan kirpputoritoiminta on arvonnäisäverotonta²³⁵, joten arvonnäisäverotuksen tiuk-

²³² ks. aiemmin luku 4.1.

²³³ ks. aiemmin luvut 3.5.2 ja 3.6.

²³⁴ ks. aiemmin luku 3.2.3.

²³⁵ Pelastusarmeija 2014, <<http://pelastusarmeija.aishop.fi/toimitusehdot>> .

tumisen negatiivisia vaikutuksia on mahdollista pienentää alennetun verokannan soveltamisella tämän kaltaiseen toimintaan. Suomessa käytettävistä alennetuista verokannoista AVL 85 a §:n mukainen 10 %:n verokanta soveltuisi kyseisten tavaroiden luovutuksille luonnollisemmin kuin 85 §:n elintarvikkeiden ja tarjoilupalveluiden 14 %:n verokanta. AVL 85 a §:n mukaisen 10 %:n verokannan soveltamisella myös tuotteiden lopullinen arvonlisäverollinen myyntihinta jäisi alhaisemmaksi kuin 14 %:n verokannalla.

Edellä luvussa 4.3.1 on arvioitu direktiivin 132 artiklan vapautussäännösten soveltuvuutta nuorisojärjestöjen toimintaan. Luvussa todettiin, että osaan nuorisojärjestöjen toiminnasta voisi soveltua n-alakohdan kulttuuripalveluita koskeva vapautus. Erityisen olennainen merkitys vapautusartiklan implementointitavalla on kuitenkin niille järjestöille, joiden toiminnan päätarkoitus on kulttuuripalveluiden tuottaminen, kulttuurin edistäminen tai muu vastaava toiminta. Tällaisten järjestöjen toiminnan arvonlisäverotuksen kannalta on olennaista, että direktiivin implementoinnissa huomioidaan se, millä edellytyksillä nykyisellään arvonlisäverottomia kulttuurijärjestöjä voitaisiin pitää direktiivin tarkoittamina jäsenvaltion tunnustamina laitoksina.

Kulttuuripalveluiden vapautussäännöksen implementoinnin ohella 4.3.1 todettiin olevan vaikutusta nuorisojärjestöjen toiminnan arvonlisäverotukselle myös sillä, millä tavoin koulutuspalveluita koskeva 132 art. 1 k i-alakohdan mukainen vapautus toteutetaan kansallisessa lainsäädännössä. Nuorisojärjestöt tuskin ovat ainoita yleishyödyllisiä yhteisöjä, jotka järjestävät erilaisia koulutuksia. Koulutuspalvelujen vapautusta koskevaa AVL 40 §:ää olisi mahdollista laajentaa koskemaan myös esimerkiksi erilaisia lyhytkestoisia koulutuksia, jolloin osa nykyisellään AVL 4 §:n nojalla verottomasta toiminnasta voisi edelleen säilyä verottomana.²³⁶

Jäsenvaltioiden on 132 artiklan mukaan vapautettava artiklassa määritellyt toiminnot arvonlisäverosta. Näin ollen Suomen on yleishyödyllisten toimintojen osalta implementoitava muun muassa voittoa tavoittelemattomien yhteisöjen liikuntapalveluiden luovutukset (1 k. m-alakohta). Kuten aiemmin on todettu, on jäsenvaltiolla kuitenkin jonkin verran päätäntävaltaa siitä, millaisiin toimintoihin tiettyjä vapautuksia kussakin jäsen-

²³⁶ ks. koulutuspalveluita koskevan AVL 40 §:n soveltamisalan laajentamisessa huomioitavista EU-oikeudellisista näkökohdista aiemmin luku 4.1.

valtiossa sovelletaan²³⁷. Esimerkiksi sosiaalialan järjestöjen arvonlisäverotuksen osalta olisikin analysoitava sitä, tulisiko 132 artiklan 1 kohdan g- ja h-alakohtien sosiaalihuoltoa koskevien vapautusten nykyistä implementointitapaa (AVL 37 ja 38 §) muuttaa siten, että vapautusten piiriin voisi kuulua nykyistä laajempi joukko yleishyödyllisiä sosiaalialan yhteisöjä.

Lisäksi olennainen merkitys yleishyödyllisten yhteisöjen toiminnan kannalta tulee olemaan sillä, miten 132 artiklan 1 kohdan o-alakohdan varainhankintakampanjoiden arvonlisäverotusta koskeva vapautus otetaan osaksi kansallista lainsäädäntöä. Nuorisojärjestöille osoitettuun kyselyyn vastanneista järjestöistä ainoastaan yksi vastasi järjestävänsä suoranaisia varainhankintakampanjoita. Mikäli yleishyödyllisten yhteisöjen arvonlisäverovapauden perustava AVL 4 § poistetaan, on varainhankintakampanjoiden verottomuudella olennainen merkitys yleishyödyllisten yhteisöjen kannalta. Voi siis olla, että yleisen verovapauden poistuessa järjestöt ryhtyvät katsomaan erilaiset varsinaiseen toimintaan liittyvätkin tapahtumat varainhankintakampanjoiksi ja siten verovapaiksi. Jäsenvaltioilla on 132 artiklan 2 kohdan perusteella mahdollisuus rajoittaa varainhankintakampanjoiden verovapauksia esimerkiksi kampanjoiden lukumäärän tai tuottojen suuruuden perusteella. Koska Suomen pyrkimyksenä on ollut säilyttää yleishyödyllisten yhteisöjen verovapaus mahdollisimman laajana, Suomi tuskin käyttänee tätä 132 artiklan 2 kohdan rajoitusmahdollisuutta. Tulkinnanvaraista onkin siis, kuinka laajasti yleishyödyllisten yhteisöjen toiminta on mahdollista jättää arvonlisäverottomaksi varainhankintakampanjoiden vapautuksen nojalla. Täyteen toiminnan verovapauteen vapautusartikla ei kuitenkaan suone mahdollisuutta, mikä käy ilmi esimerkiksi Tanskan rikkomusmenettelystä, jossa Tanska puolusti yleishyödyllisten yhteisöjen toiminnan arvonlisäverovapauksia toiminnan jatkuvan varainhankintakampanjaluonteen perusteella²³⁸.

4.3.2.2 Vaikutukset veronsaajaan

Verotuksen muutoksilla on vaikutusta verovelvollisen talouden lisäksi myös veronsaajan talouteen. Koska yleishyödyllisten yhteisöjen arvonlisäverotuksen muutoksissa läh-

²³⁷ ks. esim. koulutuspalveluita koskevan i-alakohdan kansallisten edellytysten määrittelystä aiemmin luku 4.1.

²³⁸ ks. Tanskan rikkomusmenettelystä aiemmin luku 3.3.

tökohtana on AVL 4 §:n yleisestä verovapautussäännöksestä luopuminen, ovat verotukseen esitetyt muutokset pääasiassa yleishyödyllisten yhteisöjen arvonlisäverotusta kiristäviä muutoksia. Siten muutettaessa arvonlisäverolakia vastaamaan paremmin arvonlisäverodirektiiviä olisivat muuttamisen vaikutukset veronsaajaan ja verotulokertymään lähtökohtaisesti positiivisia.²³⁹ Yleishyödyllisen toiminnan laajuuden ja monimuotoisuuden vuoksi näiden muutosten euromääräisistä vaikutuksista on kuitenkin tässä yhteydessä mahdotonta antaa arviota.

Yleishyödyllisten yhteisöjen arvonlisäverotuksen muuttamisella arvonlisäverodirektiivin mukaiseksi olisi lähtökohtaisesti positiivinen vaikutus Suomen verotulokertymään. Mikäli samanaikaisesti toteutettaisiin kuitenkin luvussa 4.1 esitetty muutos AVL 3 §:n vähäisen toiminnan rajan korottamisesta, olisi tällä todennäköisesti huomattavia vaikutuksia verotulokertymään, sillä vähäisen toiminnan rajaa sovellettaisiin yhtäläisesti kaikkiin verovelvollisiin. Esimerkiksi Tilastokeskuksen mukaan Suomessa oli vuonna 2012 yli 133 000 yritystä, joiden liikevaihto oli alle 40 000 euroa²⁴⁰, tosin näistä yli 60 000 yrityksen liikevaihto on alle 1 000 euroa vuodessa, joten näiden toiminta jää alle nykyisenkin vähäisen toiminnan rajan. Tilastokeskuksen tilaston perusteella ei ole mahdollista saada kattavaa tietoa näiden yritysten arvonlisäverotuksesta, mutta yritysten lukumäärän suuruusluokan perusteella on mahdollista saada suuntaa-antava kuva siitä, kuinka montaa yritystä vähäisen toiminnan rajan korottaminen tulisi mahdollisesti koskemaan.

Mikäli AVL 3 §:n vähäisen toiminnan rajaa korotettaisiin 8 500 eurosta 30 000 euroon, muuttuisi tähän liikevaihtoluokkaan kuuluvien yritysten toiminta arvonlisäverottomaksi. Veronsaajan kannalta merkitystä olisi sillä, että näiden muutamien kymmenien tuhansien yritysten arvonlisäverot jäisivät tilittämättä veronsaajalle. Toisaalta kuitenkin on huomattava, että näiden yritysten toiminnan muuttuessa arvonlisäverottomaksi poistuisi myös näiden yritysten ostoihin sisältyvien arvonlisäverojen vähennysoikeus. Esimerkik-

²³⁹ Päinvastainen tilanne voisi tulla kysymykseen esimerkiksi sellaisen liikuntajärjestön toiminnassa, joka olisi nykyisen lainsäädännön perusteella katsottu elinkeinotoiminnaksi ja siten myös arvonlisäverolliseksi toiminnaksi, mutta jonka toiminta vapautettaisiin verosta 132 artiklan 1 kohdan m-alakohdan perusteella. Koska m-alakohdan vapautus soveltuu vain voittoa tavoittelemattomiin yhteisöihin, on kuitenkin epätodennäköistä, että tällainen toiminta olisi nykyisenkään arvonlisäverolainsäädännön nojalla katsottu arvonlisäverolliseksi.

²⁴⁰ Suomen virallinen tilasto (SVT) 2014. Tilastokeskuksen julkisissa tilastoissa käyttämän liikevaihtoluokituksen perusteella ei ole mahdollista saada tietoa niiden yritysten lukumäärästä, joiden vuotuinen liikevaihto alittaa 30 000 euroa.

si Ruotsissa on aatteellisen toiminnan arvonlisäverotuksen muutosesitysten valmistelutyössä selvitetty, että Ruotsissa esitetyn 250 000 kruunun liikevaihtorajan alle vuonna 2008 jääneiden yritysten tekemät arvonlisäverovähennykset ylittivät näiden yritysten tilittämät arvonlisäverot 1,9 miljardilla kruunulla²⁴¹. Suomesta ei ole löydettävissä vastaavaa tilastoa. Ruotsin tilastojen perusteella voi kuitenkin olla mahdollista, että ostovähennysoikeuden poistumisen vuoksi vähäisen toiminnan rajan korottamisella Suomesakaan ei olisi niin suurta vaikutusta verotulokertymään kuin yksinomaan yritysten lukumäärään perusteella voisi päätellä. Jotta vähäisen toiminnan rajan muuttamisesta on mahdollista tehdä päätöksiä, on asiaa kuitenkin selvitettävä tarkemmin. Vähäisen toiminnan rajan korottamista koskeva toimenpidealoite (54/2013 vp) on lähetetty valtiovarainvaliokunnan käsiteltäväksi helmikuussa 2014, joten rajan korottamiseen liittyvä selvitystyö on mahdollista käynnistää toimenpidealoitteen käsittelyn yhteydessä.

Koska suuri osa yleishyödyllisten yhteisöjen toiminnasta rahoitetaan erilaisin avustuksin ja tuin, voi yhteisöjen olla mahdollista myydä palveluita ja tavaroita jäsenilleen alle omakustannehinnan. Näin ollen myynneistä suoritettava arvonlisävero voi jäädä pienemmäksi kuin näihin myynteihin kohdistuvien ostojen vähennyskelpoiset arvonlisäverot, jolloin yhteisöille syntyy arvonlisäverosaatavaa eli ns. negatiivista arvonlisäveroa. Joissain tilanteissa voi siis olla jopa mahdollista, että yleishyödyllisten yhteisöjen arvonlisäverotuksen laajentaminen vaikuttaisi negatiivisesti arvonlisäverotuksen verotuottoihin. Esimerkiksi Saksassa negatiivisen arvonlisäveron syntyminen tällaisissa alihintaisissa myynneissä on estetty vähimmäisveromääräyksellä (UStG 10 § 5 mom.).

4.3.2.3 Vaikutukset verojärjestelmään

Kuten aiemmin luvussa 4.2.1 on todettu, on verotuksen muutoksia mahdollista arvioida suhteessa hyvän verojärjestelmän kriteereihin, eli tehokkuuteen, oikeudenmukaisuuteen, yksinkertaisuuteen ja hallinnolliseen toimivuuteen. Lisäksi aiemmin luvussa 2.4 esitettiin, että yleishyödyllisten yhteisöjen arvonlisäverotuksessa olisi kehitettävää järjestelmän ennakoitavuuden, kohdennettavuuden ja kilpailuneutraaliuden osalta. Verojärjestelmän tehokkuus ja oikeudenmukaisuus ovat sidoksissa pitkälti lain sisältöön, joka taas

²⁴¹ Regeringskansliet 2009, s. 206–210.

määräytyy arvonnäverotuksessa direktiivistä käsin.²⁴² Kansallisella tasolla on mahdollista vaikuttaa kuitenkin siihen, kuinka yksinkertainen tai monimutkainen järjestelmä on sekä siihen, kuinka hallinnollisesti toimiva se on.

Arvonnäverolain muuttaminen direktiivin mukaiseksi edistäisi lähtökohtaisesti kilpailuneutraalisuutta, sillä yleishyödyllisten yhteisöjen muita yhteisöjä laajemmat veroetuet kaventuisivat²⁴³. Arvonnäverolain muuttaminen direktiivin mukaiseksi johtaisi AVL 4 §:n poistamiseen, jolloin myös arvonnäverotuksen kytkentä tuloverotuksen yleishyödyllisyyden ja elinkeinotoiminnan käsitteisiin poistuisi. Vaikka kytkennällä on katsottu olevan esimerkiksi verotusta yksinkertaistavia piirteitä ja kytkös tunnetaan suhteellisen hyvin verovelvollisten keskuudessa, on siitä aiheutunut myös ongelmia muun muassa AVL:n liiketoiminnan ja TVL:n elinkeinotoiminnan käsitteiden eroavaisuuksien vuoksi²⁴⁴. Esimerkiksi Saksassa ja Itävallassa on olemassa erityiset verotuksen peruslait, (Bundes)abgabenordnungen, joissa on määritelty yleishyödyllisen toiminnan käsite koko verolainsäädännön osalta. Ruotsissa on esitetty, että yleishyödyllisten yhteisöjen määrittely otettaisiin myös ML:iin IL:n yleishyödyllisyyden määrittelyn pohjalta, mutta osana ML:a sille annettaisiin EU-oikeusmyönteinen tulkinta²⁴⁵.

AVL 4 §:n poistuessa luonnollinen yhteys tuloverolain yleishyödyllisyyden määrittelyyn poistuisi myös Suomessa, joten lainsäädännön selkeyden ja EU-oikeuden mukaisuuden vuoksi yleishyödyllisyyden määrittely olisi syytä sisällyttää AVL:iin myös Suomessa. Lisäksi kytköksen poistamisella voidaan mahdollistaa tuloverotuksessa tiettyjä verovapauksia yleishyödyllisille yhteisöille riippumatta toiminnan arvonnävero-kohtelusta. Määrittelyjen eriyttäminen vähentäisi myös verolajien eroavaisuuksista johtuvia tulkintaeroja ja siten osaltaan yksinkertaistaisi järjestelmää. Samassa yhteydessä on mahdollista tarkastella myös sitä, onko yleishyödyllisen toiminnan määrittely ylipäätään enää ajan tasalla esimerkiksi kilpailuneutraalisuuden toteutumisen osalta, vai tulisi siko määrittelyä muuttaa tai tarkentaa.²⁴⁶ Lain tarkentaminen on perusteltua myös siksi, että esimerkiksi yleishyödyllisen yhteisön käsitteen määrittely perustuu tällä hetkellä

²⁴² Merkittävää on myös se, että yleishyödyllisten yhteisöjen verotuksessa kyse on nimenomaisesti säännellyistä verovapauksista, joiden tehokkuuden ja oikeudenmukaisuuden pohtimisessa voisi huomioida lukuisia erilaisia näkökulmia näiden vapautusten lähtökohtaisesta oikeutuksesta ja perusteluista alkaen.

²⁴³ Myrsky 2014, s. 439.

²⁴⁴ Myrsky 2014, s. 437.

²⁴⁵ Regeringskansliet 2009, s. 10 ja 90–91.

²⁴⁶ Esimerkiksi Ruotsissa IL:n yleishyödyllisen toiminnan vaatimuksia on täsmennetty lailla 2013:960.

suurelta osin Verohallinnon ohjeisiin ja KHO:n oikeuskäytäntöön, jolloin näiden voi katsoa toimineen jopa lainsäätäjän asemassa²⁴⁷.

Luvussa 2.4 todettiin, että yhtenä yleishyödyllisten yhteisöjen arvonlisäverotuksen ongelmana on myös veroetuuksien heikko kohdennettavuus. Direktiivin 132 artiklan mukaisten vapautusten osalta jäsenvaltiolla on mahdollisuus rajata niiden soveltamista 133 artiklan nojalla. Vapautusten soveltamisen edellytyksenä voi olla esimerkiksi se, että yhteisö ei tavoittele tai jaa voittoa, yhteisön hallinto ja johto toimivat vapaaehtoisperiaatteella, yhteisöt soveltavat viranomaisten vahvistamia hintoja, ja että vapautukset eivät johda kilpailun vääristymiseen. Näiden 133 artiklan mukaisten tarkentavien edellytysten soveltamisella jäsenvaltion on mahdollista kohdentaa edellä mainitut vapautukset nimenomaisesti yleishyödylliseen toimintaan. Ainakin suurimpien järjestöjen toiminnan kannalta on perusteltua, ettei toiminnan hallinnossa on mukana myös palkattua työvoimaa. Myöskään viranomaisten vahvistamien hintojen käyttäminen ei välttämättä palvele yleishyödyllisen toiminnan mahdollisuutta kehittää toimintaansa. Se, ettei yhteisö nimenomaisesti tavoittele voittoa, voisi kuitenkin osaltaan auttaa kohdentamaan veroetuuksia nimenomaisesti yleishyödyllisessä tarkoituksessa toimiville yhteisöille.

Järjestelmän veroetuuksien kohdennettavuuteen samoin kuin järjestelmän ennakoitavuuteen on mahdollista vaikuttaa annetun ohjeistuksen selkeydellä. Esimerkiksi Yhdistyneessä kuningaskunnassa yleishyödyllisten yhteisöjen arvonlisäverotusta koskeva ohjeistus on hyvin laajaa ja yksityiskohtaista. Laaja ohjeistus voi toisaalta olla monimutkaista ja vaikeaseloista, mutta toisaalta järjestöt pärjäävät omassa päätöksenteossaan pitkälle HMRC:n ohjeistuksella, joka on avointa kaikille eikä yleishyödyllisten yhteisöjen tarvitse pohtia, miten jokin tietty asia verotuskäytännössä mahdollisesti ratkaistaisiin. Laaja ja avoin ohjeistus vähentänee myös tarvetta ratkoa yksittäistapauksia oikeudessa ja näin parantaa verovelvollisen mahdollisuuksia arvioida asiansa verotuskohtelua.

Yhdistyneessä kuningaskunnassa suurin osa verovapauksista soveltuu vain yhteisöihin, jotka on nimenomaisesti tunnustettu vapautuksiin oikeutetuiksi yleishyödyllisiksi yhteisöiksi. Koska verovapauksien soveltuvuudesta annetaan päätös ennakolta, parantaa hyväksymisjärjestelmän käyttäminen verotuksen ennakoitavuutta sekä verovapautusten

²⁴⁷ Myrsky 2014, s. 440.

kohdennettavuutta. Nykyisin yhteisöjen yleishyödyllisyys ratkaistaan Suomessa lähtökohtaisesti säännönmukaisen verotuksen yhteydessä sen jälkeen, kun verovelvollinen on antanut menneestä toiminnastaan veroilmoituksen. Tokikin tosiasiallisen toiminnan luonnetta on mahdollista arvioida vasta toiminnan tapahtumisen jälkeen, mutta tällainen etukäteisjärjestelmä voisi olla verrattavissa esimerkiksi ennakkoratkaisujärjestelmään, jossa verovelvollinen vastaa siitä, että toiminta on toteutunut siinä muodossa, kuin etukäteen on ilmoitettu. Yleishyödyllisyyden arviointi olisi mahdollista tehdä etukäteisesti esimerkiksi samalla, kun yhdistys tai säätiö rekisteröityy Patentti- ja rekisterihallituksen rekistereihin, mikäli rekisteröitymiskäytännöt muutettaisiin palvelemaan paremmin myös verotuksen toimittamisen tarpeita.

Samoin vähäisen toiminnan rajan soveltamisen osalta ennakoitavuutta olisi mahdollista parantaa. Nykyisin vähäisen toiminnan rajan ylittyessä kesken tilikauden, on verovelvollisen maksettava arvonlisävero koko tilikauden myynneistään. Tämä voi aiheuttaa ongelmia esimerkiksi sellaisille verovelvollisille, joiden osalta raja ylittyy tilikauden lopulla eikä verovelvollinen ole sisällyttänyt arvonlisäveroä aiemmin tilikauden aikana tapahtuneisiin myynteihin, joten arvonlisävero jää verovelvollisen rasitteeksi. Tätä on pyritty estämään AVL 149 a §:n mukaisella alarajahuojennuksella, eli verovelvollinen saa huojennuksen osasta arvonlisäveroä liikevaihdon ollessa alle 22 500 euroa²⁴⁸.

Esimerkiksi Saksassa vähäisen toiminnan raja on porrastettu siten, että rajan soveltaminen perustuu edellisen tilikauden toteutuneeseen liikevaihtoon (alle 17 500 e) ja kuluvan tilikauden arvioituun liikevaihtoon (50 000 euroa, UStG 19 §). Porrastaminen parantaisi verovelvollisten toiminnan ennustettavuutta, sillä toiminta muuttuu Saksan järjestelmässä arvonlisäverolliseksi vasta seuraavana vuonna siitä, kun 17 500 euron raja ylittyy, mikäli liikevaihdon ei arvioida ylittävän 50 000 euroa jo kyseisenä vuonna. Koska vähäisen toiminnan rajat ovat lainsäädännössä samat kaikille verovelvollisille, parantaisi liikevaihtorajan porrastaminen yleishyödyllisten yhteisöjen toiminnan ennakoitavuuden lisäksi myös muiden toimijoiden arvonlisäverotuksen ennakointimahdollisuuksia.

Hallinnon tehokkuutta on pidetty yhtenä hyvän verojärjestelmän ominaisuutena. Myös kyselyyn vastanneet nuorisojärjestöt esittivät avoimissa vastauksissaan huolensa siitä, että yleishyödyllisen toiminnan muuttuessa arvonlisäverolliseksi aiheutuu tästä kohtuut-

²⁴⁸ Verohallinto 2013.

tomia hallinnollisia rasitteita yhdistyksille. Hallinnollisten rasitteiden vähentämiseen on kiinnitetty huomiota myös EU:ssa²⁴⁹. EU:n tavoitteista johtuen hallinnollisten rasitteiden vähentämisessä on painotettu lähinnä sellaisten rasitteiden minimointia, jotka haittaavat sisäkaupan toimintaa. Sisäkauppaa koskevat hallinnolliset rasitteet eivät kuitenkaan ole yleishyödyllisten yhteisöjen toiminnan kannalta olennaisimpia, vaan merkittävämpää on esimerkiksi liittymisperiaatteen soveltaminen tilitettävän ja vähennettävän veron laskennassa.

Lähtökohtaisesti ostoihin sisältyvän veron vähennysoikeus perustuu direktiivin 167 ja 168 artikloihin ja kansallisessa lainsäädännössä AVL 10 luvun säännöksiin, joiden mukaan ostoihin sisältyvän veron saa vähentää ainoastaan siltä osin, kuin osto kohdistuu liiketoimintaan. Direktiivin 173–175 artikloissa on myös yksityiskohtaisesti määritelty, miten vähennykseen oikeuttavan käytön osuus lasketaan niissä tilanteissa, joissa verovelvollinen harjoittaa sekä arvonlisäverollista että -verotonta toimintaa. EU:n jäsenvaltiot soveltavat kuitenkin jonkin verran arvonlisäveron kantamisessa ja vähentämisessä yksinkertaistettuja järjestelyitä, kuten kiinteitä verokantoja²⁵⁰. Lisäksi tällaisia yksinkertaistettuja menettelyitä sovelletaan useissa maissa esimerkiksi sen laskemiseen, mikä osa hankinnasta katsotaan käytetyksi verolliseen ja mikä verottomaan toimintaan²⁵¹. Sen selvittämiseksi, voisiko tällainen yksinkertaistettu suhdeluvun laskenta tulla kyseeseen myös yleishyödyllisten yhteisöjen toiminnan arvonlisäverotuksessa, tulisi Suomen toimittaa komissiolle 395 artiklan mukainen hakemus.

Hallinnollisten rasitteiden määrässä on myös merkitystä sillä, kuinka usein yleishyödyllisten yhteisöjen on annettava arvonlisäverotuksen valvontailmoitus. Valvontailmoituksen antamisväli riippuu verovelvollisen verokauden pituudesta, joka on AVL 162 a §:n mukaan lähtökohtaisesti kuukausi. Direktiivin 252 artiklan mukaan jäsenvaltiot voivat vahvistaa eripituisia kausia, joiden on oltava alle vuoden mittaisia. Kyseistä artiklaa on esitetty muutettavaksi siten, että verokausi olisi vahvistettava yhdeksi kuukaudeksi. Jäsenvaltioiden olisi kuitenkin sallittava neljännesvuosi-ilmoittaminen sellaisille verovelvollisille, joiden vuotuinen liikevaihto on enintään 2 000 000 euroa, jollei kuukauden pituinen verokausi ole tarpeen verovilpin estämiseksi erityistapauksissa. Muissa tapauk-

²⁴⁹ ks. esim. Euroopan komissio 2010a, s. 17–18.

²⁵⁰ Euroopan komissio 2010a, s. 18.

²⁵¹ Euroopan komissio 2014a.

sisä jäsenvaltiot voisivat edelleen sallia pitempiä, enintään vuoden pituisia verokausia.²⁵² Direktiivin säännösten puitteissa olisi siis mahdollista keventää yleishyödyllisten yhteisöjen arvonlisäverotuksesta johtuvaa hallintotaakkaa muuttamalla AVL 162 a §:n verokausia koskevaa sääntelyä siten, että yleishyödylliset yhteisöt voisivat halutessaan soveltaa vuoden mittaista verokautta. Vuoden pituisen verokauden soveltaminen voisi olla perusteltua myös siitä syystä, että yleishyödyllisten yhteisöjen tulot eivät useinkaan jakaannu tasaisesti vuoden ajalle, vaan tuloja ja menoja syntyy runsaasti esimerkiksi erilaisten tapahtumien yhteydessä. Vuoden mittainen verokausi voisi helpottaa myös kulujen kohdentamista oikein vähennyskelpoisen ja vähennyskelvottoman toiminnan välillä.

Edellä luvussa 4.3.3.2 on arvioitu, ettei yleishyödyllisten yhteisöjen arvonlisäverotuksen muutoksilla olisi välttämättä negatiivisia vaikutuksia verotulokertymään. Yleishyödyllisen toiminnan muuttumisessa pääsääntöisesti arvonlisäverolliseksi on kyseessä huomattava muutos yhteisöjen toiminnan kannalta. Jotta yleishyödyllisillä yhteisöillä olisi mahdollisuus selviytyä arvonlisäverotuksen aiheuttamista hallinnollisista velvollisuuksista, on näiden yhteisöjen toimijoita koulutettava laajasti arvonlisäverotukseen liittyen. Esimerkiksi Ruotsissa on laskettu, että Skatteverketin tulisi varata 10 miljoonaa kruunua arvonlisäverotuksen muutokseen liittyvään koulutukseen ja tiedotukseen²⁵³. Mikäli arvonlisäverotuksesta aiheutuvaa taloudellista rasitetta haluttaisiin kompensoida yleishyödyllisille yhteisöille arvonlisäverotuksen ulkopuolisin keinoin, aiheutuisi myös tästä kompensatiosta kustannuksia julkiselle taloudelle.

²⁵² Euroopan komissio 2013, s. 13–14.

²⁵³ Regeringskansliet 2009, s. 224.

5 LOPUKSI

Jyrki Kataisen hallitusohjelmassa on linjattu hallituksen pyrkivän säilyttämään yleishyödyllisten yhteisöjen verovapaudet nykyisessä laajuudessaan. Verovapauksia voi kuitenkin pitää EU-oikeuden vastaisina, minkä myös komissio on huomionnut rikkomusmenettelyssään (2007/2371) Suomea vastaan. Komissio on käynnistänyt rikkomusmenettelyt myös Ruotsia, Tanskaa ja Itävaltaa vastaan, vaikka Tanskassa ja Itävallassa direktiivistä poikkeavat verovapaudet eivät ole yhtä laajoja kuin Suomessa. Mikäli komissio vie rikkomusmenettelykanteen EUT:n käsittelyyn, on Suomen todennäköisesti muutettava yleishyödyllisten yhteisöjen arvonlisäverotustaan erityisesti AVL 4 §:n osalta. Yleishyödyllisten yhteisöjen arvonlisäverotuksen osalta järjestelmää on esitetty kehitettävän myös järjestelmän ennustettavuuden ja kilpailuneutraaliuden sekä verovapauksien kohdennettavuuden parantamiseksi.

Tämän tutkimuksen luvussa 4.3 on todettu, että yleishyödyllisten yhteisöjen kannalta sillä on merkitystä, miten direktiivin vapautussäännökset implementoidaan osaksi kansallista lainsäädäntöä, vaikka nykyisessä laajuudessaan arvonlisäverovapauksia ei olekaan mahdollista säilyttää. Yleishyödyllisten yhteisöjen toiminnan kannalta on tärkeää sallia näille niin laajat verovapaudet kuin direktiivin perusteella on mahdollista. Tämä tarkoittaisi muun muassa direktiivin 132 artiklan 1 kohdan g-, h-, i- ja n-alakohtien implementoimista siten, että vapautukset voisivat tulla sovellettavaksi myös yleishyödyllisiin yhteisöihin kyseisten palveluiden tuottajana. Lisäksi Suomessa tulisi mahdollistaa myös jäsenmaksutulojen jakaminen verolliseen ja verottomaan osaan jäsenmaksua saatavan vastikkeen perusteella.

Lainsäädäntömuutoksen yhteydessä yleishyödyllisyyden käsite olisi syytä ottaa osaksi AVL:a samalla selkiyttäen ja ajanmukaistaen käsitteen sisältöä. Riippumatta rikkomusmenettelyn etenemisestä, olisi järjestelmän ennakoitavuutta kehitettävä. Tässä keskeisessä osassa on varsinaisten lainsäädäntömuutosten lisäksi myös lainsäädännön soveltamisesta annettujen ohjeiden selkeys ja avoimuus, joihin on syytä kiinnittää huomiota erityisesti, kun Verohallinto uudistaa yleishyödyllisten yhteisöjen verotusta koskevaa ohjettaan. Ennakoitavuutta voisi osaltaan parantaa myös se, että toiminnan yleishyödyll-

lisyys arvioitaisiin etukäteen säännönmukaisessa verotuksessa tai oikeuskäytännössä tapahtuvan jälkikäteisen arvioinnin asemesta.

Mikäli yleishyödyllisten yhteisöjen arvonlisäverotus muutetaan direktiivin mukaiseksi, kiristyy näiden yhteisöjen arvonlisäverotus. Uudistuksen valmistelun yhteydessä on myös pohdittava, halutaanko yhteisöille aiheutuvaa arvonlisäverorasitetta kompensoida jollakin arvonlisäverojärjestelmän ulkopuolisella tuella. Näiden tukien myöntämisessä on kuitenkin huomioitava valtiontukia koskeva *de minimis* -säädäntö. Yleishyödyllisten yhteisöjen verorasitusta on mahdollista keventää direktiivin 132 artiklan mukaisten vapautusten implementointitavan valinnan lisäksi myös AVL 3 §:n mukaista vähäisen toiminnan rajaa korottamalla. Koska vähäisen toiminnan rajan korottaminen koskee yhtäläisesti myös muita verovelvollisia, on korottamisen taloudellisia vaikutuksia selvitettävä tässä tutkimuksessa esitettyä laajemmin ennen päätöksentekoa asiasta. Vähäisen toiminnan rajan soveltamisessa nykyistä vahvempi porrastaminen luvussa 4.3.2.3 esitetyllä tavalla parantaisi järjestelmän ennustettavuutta verovelvollisten kannalta.

Lainsäädäntömuutoksissa on huomioitava arvonlisäverotuksen laajemman soveltamisen taloudellisten vaikutusten lisäksi myös soveltamisalan laajentumisesta aiheutuvat negatiiviset vaikutukset yleishyödyllisten yhteisöjen hallinnolle. Hallintorasitusta voisi vähentää säätämällä yleishyödyllisten yhteisöjen verokauden pituudeksi yhden vuoden. Lisäksi hallintorasituksen osalta olisi selvitettävä, voisiko yleishyödyllisten toimijoiden osalta olla mahdollista määrittää jokin kiinteä suhdeluku, jolla toiminnan ostovähennykset voitaisiin kohdentaa verollisen ja verottoman toiminnan välillä, eli voisiko tällainen järjestelmä tulla hyväksyttäväksi direktiivin 395 artiklassa tarkoitettuna veronkannon yksinkertaistamista koskevana toimenpiteenä. Yleishyödyllisen toiminnan julkisten tukien runsaasta määrästä johtuen toiminnassa voi syntyä negatiivista arvonlisäveroa. Jotta arvonlisäverojärjestelmä toimisi siten kuin on tarkoitettu, tulisi myös lainsäädännössä huomioida se, ettei tätä negatiivisen arvonlisäveron syntymistä ole mahdollisuutta käyttää vilpillisiin tarkoituksiin.

Yleishyödyllisten yhteisöjen arvonlisäverotuksen osalta on huomioitava direktiivin nykykuodon implementoinnin osalta myös muut arvonlisäverotuksessa EU:ssa tapahtuvat muutokset. Esimerkiksi komission vihreässä kirjassa Alv:n tulevaisuudesta on linjattu, että erilaisten poikkeuksien määrää pitäisi rajoittaa, ja arvonlisäverojärjestelmää pitäisi

kehittää kohti laajempia veropohjia. Direktiiviä muutettaessa olisi poikkeusjärjestelmien osalta tarkasteltava kriittisesti esimerkiksi jäsenvaltiokohtaisia vähäisen toiminnan rajoja sekä mahdollisuuksia alennettujen verokantojen käyttöön, mitkä tällä hetkellä suosivat unionin vanhoja jäsenvaltioita, mitä voi pitää EU:n yhdenvertaisuusperiaatteen vastaisena.

Tässä tutkimuksessa on arvonlisäverotuksen muutosten vaikutuksia yleishyödyllisten yhteisöjen toimintaan arvioitu yleisellä tasolla ja lisäksi nuorisojärjestöjen osalta taloudellisia vaikutuksia on eritelty hieman tarkemmin. On kuitenkin huomattava, että tutkimuksessa esitetyistä johtopäätöksistä ei voi tehdä pitäviä päätelmiä yksittäisen järjestön toiminnan tai sen tiettyjen tulojen arvonlisäverollisuudesta, vaan lopullisen arvonlisäverokohtelun määrittäminen vaatisi tarkempaa perehtymistä järjestön toimintaan ja talouteen.

Tutkimus keskittyy yleishyödyllisten yhteisöjen arvonlisäverotuksen muutosvaihtoehtoihin ja niiden arviointiin. Arvonlisäverotus muodostaa kuitenkin vain osan yleishyödyllisten yhteisöjen verotuskokonaisuutta koskevista kysymyksistä. Yleishyödyllisten yhteisöjen verotuksen osalta ajankohtainen on myös EUT:lle tehty kanne siitä, pitäisikö LEEYV ja muu yleishyödyllisten yhteisöjen tuloverojärjestelmä katsoa kielletyksi valtiontueksi. Koska nykyisellään yleishyödyllisten yhteisöjen toiminnan verollisuus on sidottu toiminnan elinkeinotoiminnan luonteeseen, tulisi myös mahdollisella tulolähdejaon poistamisella²⁵⁴. Samoin esimerkiksi lahjaverotuksen kehittymisellä voi olla merkitystä yleishyödyllisten yhteisöjen toiminnalle. Näin ollen yleishyödyllisten yhteisöjen verotuksessa voi olla lähivuosina näkyvissä muitakin muutostarpeita arvonlisäverotuksen muutoksien lisäksi.

²⁵⁴ Tulolähdejaon poistamista on esitetty mm. Elinkeinoverotuksen asiantuntijatyöryhmän muistiossa, ks. Valtiovarainministeriö 2013, s. 54.

LIITE 1

Vuonna 2013 opetus- ja kulttuuriministeriön vuosiavustusta saaneet valtakunnalliset nuorisojärjestöt ja nuorisotyön palvelujärjestöt

Järjestöt, jotka eivät ole arvonlisäverovelvollisia (1.4.2014)

Aseistakieltäytyjäliitto

De ungas musikförbud

FSS

Finlands Svenska Ungdomsförbund

Förbundet Kristen Skolungdom

Föreningen Missionskyrkans Ungdom

Helkanuorten liitto

Kansainvälinen Vapaaehtoistyö ry

Kansallinen lastenliitto

Kansantanssinuoten liitto

Karjalainen nuorisoliitto

Kerhokeskus - koulutyön tuki

Keskustan opiskelijaliitto

Kokoomuksen nuorten liitto

Kokoomuksen opiskelijaliitto Tuhatkunta

Kommunistinen nuorisoliitto

Luonto-Liitto

Maailmanvaihto ICYE

Metodistkyrkans i Finland svenska Ungdomsförbund

Nuoren Voiman Liitto

Nuorten Akatemia

Nuorten Kotkien Keskusliitto

Nuorten Kuoroliitto

Ortodoksisten Nuorten Liitto

Perussuomalaiset Nuoret

Piraattinuoret

Pohjola-Nordenin Nuorisoliitto

Prometheus-leirin tuki ry

Sateenvarjo ry

Sininuorisoliitto ry

Sosialidemokraattiset nuoret

Sosialidemokraattiset opiskelijat

Suoma Sámi Nuorat

Suomen Aistivammaiskoulujen Oppilasliitto

Suomen ammattikorkeakouluopiskelijakuntien liitto SAMOK

Suomen Demokratian Pioneerien Liitto

Suomen Ev.lut. seurakuntien lapsityön keskus

Suomen Karting Liitto

Suomen Keskustanuoret

Suomen kristillinen ylioppilasliitto
Suomen Kristillisdemokraattiset Nuoret
Suomen Lukiolaisten Liitto
Suomen Nuorisopurjehtijat
Suomen nuorisosirkusliitto
Suomen Nuorisovaltuustojen Liitto
Suomen Nuorten ja opiskelijoiden YK-liitto
Suomen NMKY
Suomen Opiskelija-allianssi
Suomen Partiolaiset
Suomen Rullalautaliitto
Suomen vapaakirkon nuoret
SYL
Svensk Ungdom
Svenska baptisternas i Finland ungdomsförbund
Svenska studerandes intresseförening
Ungmartha
Varusmiesliitto
Vasemmistonuoret
Vasemmisto-opiskelijat
Vesaisten Keskusliitto
Vihreiden nuorten ja opiskelijoiden liitto

Arvonlisäverovelvolliset (1.4.2014)

Eurooppanuoret (ostajana tai omasta käytöstä)
Nuorten Keskus
Outward Bound Finland
Suomen Ammattiin Opiskelevien Keskusliitto SAKKI
Suomen Evankelisluterilainen Opiskelija- ja Koululaislähetys ry
Suomen Poikien ja Tyttöjen keskus

LIITE 2

Vuonna 2013 opetus- ja kulttuuriministeriön vuosiavustusta saaneet nuorisotyötä tekevät järjestöt

Järjestöt, jotka eivät ole arvonlisäverovelvollisia

Aseman lapset	ollut 12.8. - 4.12.2013
Eettisen kaupan puolesta ry	
Epilepsialiitto	
EYP-Finland ry	
Fida International ry	
Flyktingvännerna	
Insinööriopiskelijaliitto Iol	
Jippiimissio ry	
Juurielo ry	
Keliakialiitto ry	
Koulutus Elämään Säätiö	
Kuurojen liitto ry	
Leikkiteatteri-yhdistys ry	
Maan ystävät ry	
Non fighting generation	
PerformanceSirkusyhdistys	
Pieni- ja Isokenkäiset ry.	
Plan Suomi Säätiö	
Sámi Siida ry	
Seta ry	
Suomen eläinsuojeluyhdistysten liitto ry	
Sinfoniaorkesteri Vivon tuki ry	
Suomen CISV-liitto	
Suomen CP-liitto	alv-velvollinen 19.5.2011 asti
Suomen DX-liitto r.y.	
Suomen ekumeeninen neuvosto ry	
Suomen elektronisen urheilun liitto - SEUL ry	
Suomen Kameraseurojen Liitto ry	
Suomen Kennelliitto	
Suomen lasten ja nuorten säätiö	
Suomen lautapeliseura	
Suomen Medisiinariliitto - Finlands Medicinarförbund r.y	
Suomen Motoristit ry	
Suomen Nuorisoseurat ry	alv-velvollinen 30.11.2008 asti
Suomen Opettajaksi Opiskelevien Liitto	
Suomen Parkour	
Suomen Purjelaivasäätiö	alv-velvollinen 5.6.2000 asti
Suomen Sadankomitea ry	
Suomen Settlementiliitto ry	

Suomen Valkonauhaliitto ry
Sylva ry
Taksvärkki ry

Alv-velvolliset

Birdlife Suomi ry
Curly ry
Dodo ry
Eläinsuojeluliitto Animalia ry
Föbundet Kyrkans Ungdom r.f.
Herättäjä-yhdistys ry
Iso Kirja ry
Kirkon Ulkomaanavun säätiö
Mannerheimin Lastensuojeluliitto
Mediakasvatuskeskus Metka ry
Näkövammaisten keskusliitto r.y.
Pelastakaa lapset ry
Suomen Merimieskirkko
Suomen NNKY-liitto
Suomen pelastusalan keskusjärjestö
Suomen Punainen Risti
Suomen Radioamatööriliitto
Suomen Retkeilymajajärjestö ry
Suomi-Seura ry
Tähtitieteellinen Yhdistys URSA ry

LIITE 3

Kyselylomake nuorisojärjestöille

Tervetuloa vastaamaan valtakunnallisille nuorisojärjestöille ja nuorisotyön palvelujärjestöille osoitettuun nuorisojärjestöjen taloutta koskevaan kyselyyn! Kysely liittyy Tampereen yliopistossa tehtävään nuorisojärjestöjen arvonlisäverotusta koskevaan pro gradu -tutkimukseen.

Kysely nuorisojärjestöille 15.4.-24.4.2014

Euroopan komissio on käynnistänyt vuonna 2007 Suomea vastaan rikkomusmenettelyn, sillä se katsoo, että Suomen arvonlisäverolain mukaiset yleishyödyllisten yhteisöjen (ml. nuorisojärjestöjen) verovapaudet ovat liian laajoja. Tutkimuksen tavoitteena on selvittää, millaisia vaikutuksia rikkomuskanteen johdosta mahdollisesti tehtävillä arvonlisäverotusta tiukentavilla lakimuutoksilla olisi nuorisojärjestöjen toimintaan. Vaikutusten arvioimiseksi tällä kysellä pyritään selvittämään nuorisojärjestöjen tulotalouden muodostumista ja siten eri tulojen mahdollista arvonlisäverollisuutta.

Kyselyyn vastaaminen ei edellytä vastaajalta tuntemusta arvonlisäverotuksesta.

Voitte keskeyttää halutessanne keskeyttää kyselyyn vastaamisen tallentamalla vastauksenne sivun alalaidan osittaista tallennusta käyttämällä ja jatkaa vastaamista myöhemmin. Kysymysten vieressä olevasta kysymysmerkistä (?) löydätte ohjeita vastausten antamiseen. Mikäli teillä herää kysymyksiä tähän kyselyyn liittyen, voitte olla yhteydessä kyselyn laatijaan (jenni.h.simila@uta.fi).

Taustatiedot

Kyselyn aluksi keräämme taustatietoja järjestönne toiminnasta.

Järjestön nimi

Vastaajan tehtävänimike

Järjestön jäsenmäärä

Jäsenmaksu v. 2013 (€/jäsen)

Omistaako järjestönne jonkin liiketoimintayrityksen? ☐ ei ☐ kyllä.

Mitä toimintaa yritys harjoittaa?

Harjoittaako järjestönne liiketoimintaa (vähennyskelvoton erä OKM:n valtionavustuksissa)? []
ei [] kyllä, Mitä toimintaa?

Kursiivilla kirjoitetut kysymykset ainoastaan alv-velvollisten lomakkeella:

Järjestönne on merkitty Verohallinnon arvonlisäverorekisteriin. Oletteko hakeutuneet itse arvonlisäverovelvolliseksi vai onko Verohallinto lisännyt järjestönne rekisteriin viranomaisaloitteisesti? [] Järjestömme on hakeutunut itse arvonlisäverovelvolliseksi [] Verohallinto on lisännyt järjestömme arvonlisäverorekisteriin viranomaisaloitteisesti [] En osaa sanoa.

Mikä osa toiminnastanne on arvonlisäverollista?

Piiri-/aluejärjestöjen lukumäärä?

Piiri-/aluejärjestöjen liikevaihto [?](#)

- ☐ Kaikkien liikevaihto on alle 8 500 e/vuosi
- ☐ Osan liikevaihto on yli 8500 e/vuosi
- ☐ Kaikkien liikevaihto on yli 8 500 e/vuosi
- ☐ Järjestöllämme ei ole piiri-/aluejärjestöjä

Seuraavat kysymykset koskevat ainoastaan järjestöänne. / *Seuraavat kysymykset koskevat ainoastaan järjestönne varsinaista toimintaa, eli arvonlisäverotonta osaa toiminnastanne.* Mukaan ei siis lasketa esimerkiksi piirijärjestöille suoraan maksettuja avustuksia, osallistumismaksuja eikä muita tuloja tai omistamienne liiketoimintayritysten tai hallitsemienne säätiöiden saamia tuloja.

Vastatkaa seuraaviin kysymyksiin vuoden 2013 talouden tietojen perusteella. Avoimissa osa-aluekohtaisissa kysymyksissä voitte kertoa, jos osa-aluetta koskevissa tuloissa on tapahtunut teidän mielestänne olennaisia muutoksia kolmen viimeksi kuluneen vuoden aikana.

Järjestön talous

Järjestön tulot yhteensä:

Tuet ja avustukset:

OKM:n yleisavustus v. 2013

OKM:ltä saatujen erityisavustusten määrä v. 2013

Millaiseen toimintaan OKM:n erityisavustukset on myönnetty?

Muiden julkisten yleisluontoisten tukien määrä?

Muiden julkisten erityisavustusten määrä?

Muilta yhdistyksiltä ja säätiöiltä saatujen avustusten ja tukien määrä?

Miten kuvailisitte järjestönne ja tukea myöntäneen yhdistyksen/säätiön taloudellista suhdetta?

Yksityisiltä saatujen tukien ja avustusten määrä?

Vapaa sana järjestönne saamiin avustuksiin liittyen. Tässä voitte myös kertoa, jos yhdistyksenne avustustuloissa on tapahtunut olennaisia muutoksia viimeksi kuluneiden kolmen vuoden aikana.

Pääomatulot:

Onko järjestöllänne vuokratuloja? ☐ ei lainkaan tai alle 1 000 e/vuosi ☐ kyllä

Tulojen määrä vuonna 2013 ja minkä omaisuuden vuokraamisesta tulot on pääosin saatu?

Onko järjestöllänne rahoitustuloja? ☐ ei lainkaan tai alle 1 000 e/vuosi ☐ kyllä

Tulojen määrä vuonna 2013

Tulot sijoitustoiminnasta

Osinkotulot julkisesti noteeratuista yhtiöistä (pörssiyhtiöt) ☐ ei lainkaan tai alle 1 000 e/vuosi ☐ kyllä :

Tulojen määrä vuonna 2013

Osinkotulot muista yhtiöistä ☐ ei lainkaan tai alle 1 000 e/vuosi ☐ kyllä

Tulojen määrä vuonna 2013

Tulot muista sijoituksista (esim. rahastot) [] ei lainkaan tai alle 1 000 e/vuosi [] kyllä

Tulojen määrä vuonna 2013

Vapaa sana järjestönne saamiin pääomatuloihin liittyen. Tässä voitte myös kertoa, jos yhdistyksenne pääomatuloissa on tapahtunut olennaisia muutoksia viimeksi kuluneiden kolmen vuoden aikana.

Jäsenmaksut:

Jäsenmaksutulojen määrä:

Tarjoaako järjestönne jäsenilleen joitain erityisiä palveluita jäsenmaksua vastaan (esim. osallistumisoikeus järjestön tapahtumiin, alennukset, jäsenlehdet, kalenterit, muut tavarat ja palvelut)? Millaisia nämä tavarat ja palvelut ovat?

Vapaa sana jäsenmaksutuloihinne liittyen. Tässä voitte myös kertoa, jos yhdistyksenne jäsenmaksutuloissa on tapahtunut olennaisia muutoksia viimeksi kuluneiden kolmen vuoden aikana.

Tapahtumatulot:

Tulot seuraavien tapahtumien järjestämisestä:

Kulttuuritapahtumat: [] ei lainkaan tai alle 1 000 e/vuosi [] kyllä

Tulojen määrä vuonna 2013 ja kuvaus tapahtumien luonteesta:

Liikunta- ja urheilutapahtumat: [] ei lainkaan tai alle 1 000 e/vuosi [] kyllä

Tulojen määrä vuonna 2013 ja kuvaus tapahtumien luonteesta:

Muut järjestön varsinaiseen toimintaan (sääntöjen mukaisen toiminnan tarkoituksen toteuttamiseen) [] ei lainkaan tai alle 1 000 e/vuosi [] kyllä

Tulojen määrä vuonna 2013 ja kuvaus tapahtumien luonteesta:

Ensisijaisesti varainkeruutarkoituksessa järjestetyt tapahtumat [] ei lainkaan tai alle 1 000 e/vuosi [] kyllä :

Tulojen määrä vuonna 2013 ja kuvaus tapahtumien luonteesta:

Muut tapahtumat: [] ei lainkaan tai alle 1 000 e/vuosi [] kyllä

Tulojen määrä vuonna 2013 ja kuvaus tapahtumien luonteesta:

Osallistuuko tapahtumiin ainoastaan jäseniänne vai myös muita tahoja?

Kulttuuritapahtumat: ☐ Pelkästään tai pääasiassa (yli 90 %) jäseniä ☐ Tapahtumiin osallistuu myös muita tahoja. Keitä nämä muut osallistujat pääasiassa ovat?

Liikunta- ja urheilutapahtumat: ☐ Pelkästään tai pääasiassa (yli 90 %) jäseniä ☐ Tapahtumiin osallistuu myös muita tahoja. Keitä nämä muut osallistujat pääasiassa ovat?

Muut järjestön varsinaiseen toimintaan (sääntöjen mukaisen toiminnan tarkoituksen toteuttamiseen) ☐ Pelkästään tai pääasiassa (yli 90 %) jäseniä ☐ Tapahtumiin osallistuu myös muita tahoja. Keitä nämä muut osallistujat pääasiassa ovat?

Ensisijaisesti varainkeruutarkoituksessa järjestetyt tapahtumat ☐ Pelkästään tai pääasiassa (yli 90 %) jäseniä ☐ Tapahtumiin osallistuu myös muita tahoja. Keitä nämä muut osallistujat pääasiassa ovat?

Muut tapahtumat: ☐ Pelkästään tai pääasiassa (yli 90 %) jäseniä ☐ Tapahtumiin osallistuu myös muita tahoja. Keitä nämä muut osallistujat pääasiassa ovat?

Kuka on tapahtumatulojen maksaja?

Kulttuuritapahtumat: ☐ tapahtuman osallistuja itse ☐ toinen järjestö (esim. piirijärjestö) ☐ Kunta ☐ Muu taho, mikä?

Liikunta- ja urheilutapahtumat: ☐ tapahtuman osallistuja itse ☐ toinen järjestö (esim. piirijärjestö) ☐ Kunta ☐ Muu taho, mikä?

Muut järjestön varsinaiseen toimintaan (sääntöjen mukaisen toiminnan tarkoituksen toteuttamiseen) ☐ tapahtuman osallistuja itse ☐ toinen järjestö (esim. piirijärjestö) ☐ Kunta ☐ Muu taho, mikä?

Ensisijaisesti varainkeruutarkoituksessa järjestetyt tapahtumat ☐ tapahtuman osallistuja itse ☐ toinen järjestö (esim. piirijärjestö) ☐ Kunta ☐ Muu taho, mikä?

Muut tapahtumat: ☐ tapahtuman osallistuja itse ☐ toinen järjestö (esim. piirijärjestö) ☐ Kunta ☐ Muu taho, mikä?

Vapaa sana järjestönne tapahtumatuloihin liittyen. Tässä voitte myös kertoa, jos yhdistyksenne tapahtumatuloissa on tapahtunut olennaisia muutoksia viimeksi kuluneiden kolmen vuoden aikana.

Saako järjestönne seuraavia mainostuloja?

Mainokset järjestön jäsenlehdessä ☐ ei lainkaan tai alle 1 000 e/vuosi ☐ kyllä

Tulojen määrä vuonna 2013 ja kuvaus myydystä mainostilasta (esim. mikä julkaisu tai tapahtuma kyseessä)

Mainokset järjestön muissa julkaisuissa [] ei lainkaan tai alle 1 000 e/vuosi [] kyllä

Tulojen määrä vuonna 2013 ja kuvaus myydystä mainostilasta (esim. mikä julkaisu tai tapahtuma kyseessä)

Mainokset järjestön Internet-sivuilla [] ei lainkaan tai alle 1 000 e/vuosi [] kyllä

Tulojen määrä vuonna 2013 ja kuvaus myydystä mainostilasta (esim. mikä julkaisu tai tapahtuma kyseessä)

Mainokset järjestön tapahtumissa [] ei lainkaan tai alle 1 000 e/vuosi [] kyllä

Tulojen määrä vuonna 2013 ja kuvaus myydystä mainostilasta (esim. mikä julkaisu tai tapahtuma kyseessä)

Muut mainostulot [] ei lainkaan tai alle 1 000 e/vuosi [] kyllä

Tulojen määrä vuonna 2013 ja kuvaus myydystä mainostilasta (esim. mikä julkaisu tai tapahtuma kyseessä)

Vapaa sana järjestönne mainostuloihin liittyen. Tässä voitte myös kertoa, jos yhdistyksenne mainostuloissa on tapahtunut olennaisia muutoksia viimeksi kuluneiden kolmen vuoden aikana.

Onko järjestöllänne tuloja seuraavista varainhankintalähteistä?

Arpajaiset [] ei lainkaan tai alle 1 000 e/vuosi [] kyllä

Tulojen määrä vuonna 2013 ja kuvaus tulojen lähteestä

Rahakeräykset [] ei lainkaan tai alle 1 000 e/vuosi [] kyllä

Tulojen määrä vuonna 2013 ja kuvaus tulojen lähteestä

Myyjäiset [] ei lainkaan tai alle 1 000 e/vuosi [] kyllä

Tulojen määrä vuonna 2013 ja kuvaus tulojen lähteestä

Kioski- tai tarjoilutoiminta järjestön tapahtumissa [] ei lainkaan tai alle 1 000 e/vuosi [] kyllä

Tulojen määrä vuonna 2013 ja kuvaus tulojen lähteestä

Kalenterien, korttien, merkkien yms. hyödykkeiden myynti [] ei lainkaan tai alle 1 000 e/vuosi [] kyllä

Tulojen määrä vuonna 2013 ja kuvaus tulojen lähteestä

Muu varainhankinta [] ei lainkaan tai alle 1 000 e/vuosi [] kyllä

Tulojen määrä vuonna 2013 ja kuvaus tulojen lähteestä

Onko järjestöllänne muita merkittäviä tuloja, jotka eivät sisälly edellä esittämiinne vastauksiin?
Mitä nämä tulot ovat ja paljonko niitä on vuodessa?

Vapaa sana järjestönne varainhankintaan ja muihin tuloihin liittyen. Tässä voitte myös kertoa, jos yhdistyksenne varainhankinnassa ja muissa tuloissa on tapahtunut olennaisia muutoksia viimeksi kuluneiden kolmen vuoden aikana.

Vapaa palaute koskien tutkimuksen teemaa (nuorisojärjestöjen arvonlisäverotuksen muutokset)

Vapaa palaute kyselyn tekijälle kyselyä koskien:

Voitte jättää sähköpostiosoitteenne, mikäli haluatte lisätietoja tutkimuksen tuloksista tutkimuksen valmistuttua.